República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-31454594-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 1 de Abril de 2022

Referencia: Compañía Comercial Agropecuaria. N°29.983-I y acum. Sentencia.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Ruben A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 29.983-I caratulado “Compañía Comercial Agropecuaria S.A.” y sus acumulados Nros. 34.210-I y 34.211-I de igual carátula y el N° 37.014-I, caratulado “Gomez Pinasco Alberto Alfredo”.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 23/41, 149/171 vta. y 258/280 la empresa recurrente interpone sendos recursos de apelación contra tres resoluciones de la AFIP-DGI, una de fecha 29/06/2007 y las otras de fecha 08/10/2010, en virtud de las cuales se determina de oficio la obligación tributaria frente al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2002 a 2004, con más intereses y se aplican multas con sustento en el art. 45 de la ley 11.683. Asimismo, a fs. 568/592 vta. obra el recurso de apelación interpuesto por el Sr. Gómez Pinasco Alberto Alfredo contra la resolución que determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2004, en su carácter de responsable solidario de la sociedad actora, con más intereses resarcitorios y multa con sustento en el art. 45 de la ley procedimiental.

En primer lugar, efectúa una reseña de los hechos de la causa.

En este sentido, explica que el organismo fiscal, en ocasión de llevar a cabo una fiscalización, efectuó determinados ajustes correspondientes al impuesto a las ganancias, período fiscal 2002, algunos de los cuales fueron aceptados y otros fueron objeto de discusión.

Al respecto, puntualiza que la materia cuestionada se centra en el tratamiento brindado en torno al mecanismo de liquidación del impuesto, teniendo en cuenta la aplicación del ajuste por inflación.

Sostiene que la posición fiscal se basa en sostener la imposibilidad de admitir cualquier reajuste de tipo indexatorio de la desvalorización monetaria, en la que fue la crisis económica más importante de la vida moderna argentina.

Aduce que, según el criterio fiscal la empresa habría obtenido en su balance un resultado positivo de $ 1.636.593,99, y un impuesto a pagar de $ 572.807,90, pero entiende que, como surgirá de las pruebas a producirse, la firma poseía al 31/12/2001 un patrimonio neto reexpresado según el valor que tenía la moneda a dicha fecha de $ 4.568.118,43.

Agrega que el patrimonio neto, depurado de la distribución de resultados anteriores, se redujo a $ 1.917.664,60 a 31/12/2002, en función del índice antes mencionado.

Expone que, en definitiva, la reducción del patrimonio neto ocurrida durante el ejercicio, medida en función de la unidad de “moneda constante” adoptada fue de $ 2.650.456,25, cifra que representa la pérdida neta sufrida por la sociedad.

Aclara que, si se utilizara como índice de precios el índice IPIM, elaborado por el instituto de estadísticas y censos, se podría advertir la existencia de un resultado negativo de $ 1.374.353,76.

Advierte que, en la declaración jurada pretendida por el organismo, sin haber aplicado el método de ajuste por inflación impositivo expresamente previsto por la norma, la ganancia ascendió a $ 1.636.593,99.

En virtud de la doctrina y jurisprudencia que cita, entiende que surge con claridad y toda evidencia, un proceso inflacionario vivido en nuestro país con la sanción de la ley 25.561, Decreto 214/02 y normas posteriores.

Agrega que ha quedado demostrado y acreditado que existió un proceso inflacionario, contrariamente a lo sostenido por el Fisco, lo que torna aplicable el denominado “ajuste por inflación”.

Considera que, si no hubiese aplicado el ajuste por inflación, el impuesto abonado de más a favor del Fisco Nacional absorbería la ganancia “ficticia”, “irreal” o “inexistente” que se refleja en la declaración jurada pretendida por el Fisco. En consecuencia –dice- se debería haber ingresado en concepto de impuesto una suma mayor a la resultante del resultado impositivo aplicando el ajuste por inflación, con el consiguiente traslado patrimonial hacia el Estado nacional sin causa legal que la justifique, produciéndose en consecuencia un enriquecimiento sin causa por parte de éste.

Entiende que el ingreso de $ 572.000.- en concepto de impuesto -cuando en realidad existió un resultado negativo en el ejercicio- resulta totalmente confiscatorio y viola el principio de legalidad, capacidad contributiva y propiedad del contribuyente, puesto que se está abonando el impuesto tomado como base una ganancia inexistente, irreal y ficticia, toda vez que el resultado impositivo debe en este caso necesariamente ajustarse por inflación.

Expone que, mediante el dictado del Decreto 1249/02, el Poder Ejecutivo Nacional reconoció la importante alteración producida por la inflación y dispuso la incorporación obligatoria en los balances del ajuste por inflación contable, ante el riesgo de pérdida del patrimonio social.

Aduce que, en cumplimiento de lo dispuesto por el decreto señalado, diversos organismos dictaron Resoluciones haciendo aplicación de lo dispuesto por su art. 4°.

Advierte que, sin embargo, la Administración Federal de Ingresos Públicos, no dictó ninguna resolución para adecuar las presentaciones de las declaraciones juradas a lo dispuesto por el Poder Ejecutivo Nacional, generando indefiniciones, confusiones y falta de certeza en los contribuyentes, lo que resulta impropio de un Organismo Estatal, el que debe actuar con la suficiente transparencia y claridad para evitar situaciones como las que se generaron durante el año 2002.

Enumera los derechos constitucionales que entiende resultarían vulnerados para el caso de no admitirse el ajuste por inflación.

En este sentido, aduce que el mecanismo de ajuste por inflación no ha sido derogado en nuestro país, sino que perdió vigencia durante el régimen de la Ley de Convertibilidad, como surge del Dictamen de la Procuración de la Nación N° 375.

Advierte que el resurgimiento del proceso inflacionario en nuestro país conlleva inevitablemente la aplicación del Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Asimismo, considera que, el impuesto que habría de ingresarse sin la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación, resulta a todas luces confiscatorio.

Por su parte, entiende que también se encuentra afectado en el presente caso, el derecho de propiedad, al afectarse la capacidad de contribución sobre la cual debía tributar el impuesto.

Impugna la sanción aplicada con sustento en las consideraciones expuestas y por no haberse acreditado el elemento subjetivo requerido y solicita que en caso de considerarse probada la imputación formulada se deje sin efecto atento existir en la especie un supuesto de error excusable que reposa en las dudas que existieron y aún existen sobre el tratamiento tributario del ajuste por inflación.

Cita doctrina y jurisprudencia que abona todos sus agravios. Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

Por su parte, en los recursos de apelación correspondientes a las resoluciones determinativas del impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2003 y 2004, sostiene que dichos actos configuran decisiones arbitrarias y violatorias de las garantías constitucionales de defensa en juicio y debido proceso sustantivo.

Al respecto, alega que no brindan fundamentos ciertos y concretos, circunstancia que las convierte en arbitrarias al carecer de la debida motivación, constituyéndose en actos jurisdiccionales inválidos, susceptibles de generar cuestión federal en los términos del art. 14 de la ley 48.

En cuanto a la cuestión de fondo, puntualiza que el tema nuclear de la controversia se centra en determinar si resultó ajustado a derecho el accionar de la actora al incluir, en el resultado fiscal de los períodos 2003 y 2004, los quebrantos del ejercicio fiscal 2002, originados y motivados como consecuencia del ajuste por inflación efectuado en dicho ejercicio.

Refiere al caso “Candy S.A. c/AFIP y otro s/acción de amparo” y su doctrina manifestando que allí el Máximo Tribunal sostuvo que para que exista confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital.

Sostiene que, habiéndose acreditado la vigencia del instituto que la AFIP-DGI cuestiona, queda en

cabeza del contribuyente “COMPAÑÍA COMERCIAL AGROPECUARIA S.A.”, la forma de su instrumentación. Advierte que la norma que lo regula permite que las pérdidas fiscales realizadas al finalizar un ejercicio gravable, en el caso que nos ocupa año 2002, se podrán compensar con la renta de los cinco años siguientes (2003, 2004, 2005, 2006 y 2007).

La normativa del ajuste por inflación –dice- se tornaría de difícil o imposible concreción, si no se permitiese a los administrados aplicarla libremente conforme se estatuye.

Alega que los quebrantos que impugna la AFIP en las declaraciones juradas de los años 2003 y 2004, tienen su origen en el ajuste por inflación efectuado en el período fiscal 2002.

Dice que el rechazo de la prueba ofrecida en sede administrativa importa una manifiesta arbitrariedad que vicia de nulidad absoluta e insanable los actos dictados en consecuencia.

Entiende que existió, en el caso, una equivocada interpretación de la normativa vigente y una falta de razonabilidad de los elementos utilizados para alcanzar la decisión administrativa.

Se agravia de la denegación de justicia al negarse a resolver la excepción de litispendencia.

En este sentido, expone que los fundamentos en que se sustentan las resoluciones 19/2010 DV REDE y la 20/2010 DV REDE devienen de un mismo y único acto administrativo que no se encuentra firme, por lo que se configura un supuesto de litispendencia en sentido impropio o por conexidad de las pretensiones de la AFIP.

En razón de lo expuesto, solicita la acumulación de las actuaciones referidas para evitar el riesgo de sentencias contradictorias, porque la sentencia a dictarse en uno de ellos podría producir efectos de cosa juzgada en el otro.

Enumera los principios constitucionales que a su criterio resultan violentados por la norma que impide la aplicación del ajuste por inflación.

Sobre el derecho de propiedad entiende que resultó vulnerado al afectarse la capacidad de contribución sobre la cual debía tributar el impuesto, pues la diferencia de impuesto a ingresar aplicando el ajuste por inflación y sin aplicarlo, representa una ganancia irreal para el Fisco Nacional, sin causa legal que lo justifique. En efecto, advierte que la no aplicación absorbe una parte sustancial del capital del contribuyente, creando una renta ficticia que incluso representa más del 33% de la renta anual de éste.

En cuanto a las sanciones aplicadas, sostiene que se le imputó una conducta basada en una responsabilidad objetiva en las infracciones, que de aceptarla se estaría vulnerando el principio de inocencia contemplado en la Constitución Nacional.

Por su parte, expone que no se han acreditado agravantes que justifiquen los montos de las sanciones impuestas y plantea que no se verificó el elemento subjetivo requerido.

Sostiene que, como probará en el momento de presentar la declaración jurada del año 2003, de no usar el beneficio quinquenal del ajuste por inflación, la empresa carecía de dinero para afrontar el pago impositivo.

Aduce que, aun cuando se considerara probada la imputación, atento a existir en la especie error excusable y ser ello una causal de exención de la sanción, debería dejarse sin efecto las sanciones aplicadas.

Con respecto a la determinación efectuada al Sr. Gomez Pinasco Alberto Alfredo, en su carácter de responsable solidario, plantea la arbitrariedad del acto por no indicar cuales son las razones que la indujeron a emitirla acarreando la violación de garantías constitucionales de defensa en juicio y debido proceso sustantivo.

La resolución apelada, agrega, omite expedirse con relación a las irregularidades que se expresan en el punto nueve del contesta vista. No se observa que en ella se brinden los fundamentos ciertos y concretos que la motivan, circunstancia que la convierte en arbitraria al carecer de una debida motivación, lo que la convierte en un acto jurisdiccional inválido.

Posteriormente, plantea que se encuentra prescripta la extensión de responsabilidad, toda vez que no ha sido intimado en plazo oportuno, conforme los arts. 56 y 57 de la Ley 11.683.

Plantea que el organismo fiscal determina su responsabilidad fiscal solidaria por deuda ajena, en base a nuevos elementos de prueba que fueron introducidos al expediente con posterioridad al descargo presentado.

Insiste en la nulidad toda vez que le ha sido negado dogmáticamente la posibilidad de defensa, sin posibilidad de debate y/o por denegación de prueba, por lo que solicita que se declare la nulidad.

Asimismo, sostiene que la resolución recurrida es nula ya que la cuestión de fondo que origina su eventual resposabilidad fiscal por deuda ajena, no se encuentra resuelto y mucho menos firme o consentido.

Por su parte, se agravia del rechazo de las pruebas ofrecidas en sede administrativa, con la mera afirmación dogmática de que son insuficientes, inadecuadas o improcedentes.

Reitera los agravios expuestos en el recurso de apelación presentado contra la determinación al deudor principal y se agravia de la sanción impuesta como responsable solidario.

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 50/66vta., 198/219, 302/322vta. y 608/626 contesta los recursos la representación fiscal, y por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirmen los actos venidos en recurso, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 77 y 349 se abre la causa a prueba. A fs. 107, 532 y 650 se clausura el período probatorio. A fs. 650 se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A”.

Puestos los autos para alegar, a fs. 654/663 vta. obra el alegato de la actora y a fs. 664/666 vta. el presentado por el Fisco Nacional.

Finalmente, a fs. 669 pasan los autos a sentencia.

IV. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde analizar los diversos planteos de la recurrente dirigidos a obtener la declaración de nulidad de las resoluciones a través de las cuales se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2003 y 2004 y la responsabilidad solidaria del Sr. Alberto Alfredo Gómez Pinasco.

Como precisara recientemente *“la ley establece que el procedimiento de determinación de oficio se inicie con un acto administrativo por el que se confiere vista de las actuaciones, acto destinado a que el contribuyente pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y de los cargos e impugnaciones que se formulan a*

fin de garantizar el derecho de defensa. Dicho procedimiento debe respetar el derecho del administrado de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto, de ofrecer las pruebas y también solicitarlas, y debe concluir con una resolución que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto resulten conducentes a la solución del caso.

Así definido, el procedimiento de determinación de oficio es un procedimiento administrativo que concluye en un acto administrativo que, como tal, debe reunir los elementos que la ley 19.549 establece. Dicho texto normativo distingue los requisitos formales (artículo 8) y sustanciales (artículo 7), sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos, que son, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto; 2) la causa, 3) el objeto, 4) procedimiento, 5) la motivación y 6) la finalidad". (Vid. "Shuberoff, Oscar Julio", 5/10/18)

A fin de definir la causa encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la "voluntad" del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a ésta última corriente, definiendo a la causa como "los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo", los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, "la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión –por apartase de los hechos o el derecho realmente aplicable- y también es susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo" (conf. Hutchinson, Tomás; "Ley Nacional de Procedimientos Administrativos", Ed. Astrea, Tº I, pag. 154).

En ese contexto, los argumentos esgrimidos por los recurrentes en virtud de los cuales entienden que los actos apelados son arbitrarios al carecer de la debida motivación, por considerar que no brindan fundamentos ciertos y concretos, deben ser rechazados, toda vez que surge de la lectura de los actos referidos cuales fueron los hechos y el derecho en que se sustentan, además de guardar la debida correspondencia entre la exposición de motivos con la conclusión a la que se llega en cada uno de ellos, y haberse cumplimentado el procedimiento previsto para dictarlos, por lo que no se advierte afectación alguna de las garantías constitucionales de defensa en juicio y debido proceso.

Tampoco pueden acogerse sus agravios sobre la falta de respuesta a los diversos planteos que efectuara en oportunidad de contestar la vista. Ello por cuanto el Juez Administrativo debe dictar un acto que sea una consecuencia lógica de un examen analítico y una apreciación crítica de los dichos y pruebas aportados, no encontrándose obligado a expedirse sobre la totalidad de las defensas opuestas. Ello así, se desprende de las resoluciones apeladas, que el organismo fiscal analizó los argumentos que consideró más relevantes, que entendió insuficientes para conmover sus pretensiones, disintiendo el recurrente –en definitiva- con aquellas conclusiones, circunstancia que puede llevar a que este Tribunal –de acoger su planteo- revoque el acto, pero no que lo anule.

Finalmente, con relación a los agravios dirigidos a obtener la nulidad de los actos en crisis con sustento en el rechazo de la prueba ofrecida en sede administrativa, cabe recordar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Tribunal en sostener que "...cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros). Ello así, en autos los recurrentes han podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo

que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente. Con costas.

V.- Que ahora bien, y en cuanto a la acumulación de las actuaciones que la recurrente solicita a través de la excepción de litispendencia opuesta en los recursos correspondientes a las determinaciones de los períodos 2003 y 2004 y del responsable solidario, cabe precisar que no existe cuestión pendiente en atención a que el Tribunal Fiscal en Pleno resolvió acumular las causas señaladas, por lo que deviene inoficioso expedirse sobre la defensa expuesta.

VI.- Que conforme surge de los antecedentes acompañados a la causa y de la resolución que determina de oficio el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002, se desprende que el organismo fiscal impugnó la deducción efectuada por la recurrente en concepto de ajuste por inflación que ascendía a $ 2.977.290,12 por considerar que la normativa que habilitaba su cómputo no se encontraba vigente.

En este sentido, expone el Juez Administrativo que el mecanismo de ajuste por inflación contemplado en el Título VI de la Ley de Impuesto a las Ganancias careció, a partir del 01/04/1992 de operatividad, toda vez que la Ley N° 24.073 impidió computar las variaciones en el índice producidas con posterioridad al 31/03/92.

Asimismo, sostuvo que, es competencia del Poder Legislativo modificar la Ley del Impuesto a las Ganancias y si éste consideró conveniente por razones de política económica y/o tributaria mantener la derogación de las normas que autorizaban la indexación, la Administración Fiscal no puede adoptar un método de ajuste que no se encuentra previsto en la ley del gravamen, al encontrarse virtualmente derogado por la Ley N° 24.073.

Por su parte, si bien en la resolución recurrida el organismo fiscal dejó constancia que el resto de los ajustes incluidos en la vista, fueron conformados por el contribuyente, no surge de estos actuados la presentación de la correspondiente declaración jurada rectificativa, como fuera expuesto por el Fisco en el escrito de contestación del recurso, y por ello, fueron incluidos en la liquidación del impuesto en cuestión.

En razón de todo lo expuesto, se determinó de oficio un impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002 que ascendió a $ 562.557,56.

Posteriormente, la fiscalización observó que la empresa había computado, contra el resultado impositivo exteriorizado en el inciso c) Rubro 2 F. 713 correspondiente a los períodos fiscales 2003 y 2004, las sumas de $ 215.030,18 y $ 721.595,51 respectivamente, en concepto de quebrantos computables emergentes de períodos anteriores, que provenían del período fiscal 2002, respecto del cual, como se expuso, se determinó de oficio la materia imponible en el impuesto a las ganancias, y en consecuencia, a criterio del ente fiscal quedó sin efecto el quebranto originalmente declarado por la actora.

Por lo expuesto, concluye el Fisco Nacional que no corresponde computar suma alguna, en concepto de quebrantos de períodos anteriores, contra el resultado impositivo de los períodos fiscales 2003 y 2004, y procedió a impugnar el cómputo de aquellos quebrantos provenientes del periodo fiscal 2002 y determinó de oficio el impuesto a ingresar por la suma de $ 75.260,56 para el período fiscal 2003 y de $ 252.558,43 por el período fiscal 2004.

VII.- Que en cuanto a los ajustes que habrían sido conformados por la actora durante el procedimiento ante el organismo fiscal y toda vez que no surge de autos que la recurrente hubiera presentado la correspondiente declaración jurada rectificativa incluyendo a los mismos, no habiendo agravios al respecto,

corresponde su confirmación. Con costas.

VIII.- Que sentado ello, la cuestión a resolver se limita a la procedencia de incluir, en la liquidación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2002, el ajuste por inflación calculado por la actora. Sostiene la recurrente que el impuesto determinado por el organismo fiscal, sin considerar los efectos de la inflación producida en el período, es confiscatorio y viola los principios de legalidad, capacidad contributiva y propiedad.

Como expresara en un reciente pronunciamiento, el Dr. García Belsunce ha sostenido que *"la no confiscatoriedad de los tributos no es una expresa garantía constitucional, sino implícita, que surge de la aplicación de la garantía del derecho de propiedad consagrada en el artículo 17 de la C.N., y numerosa jurisprudencia, en forma pacífica, la ha declarado cuando los tributos, por su monto, confiscan el capital o la renta de los contribuyentes (cfr. García Belsunce, Horacio A., "Las garantías constitucionales del contribuyente", DF, T° XXXIV, pág. 811 y sgtes.).*

El principio es consecuencia entonces del reconocimiento y tutela que la Carta Magna otorga al derecho de propiedad y a la caracterización que del mismo hizo nuestro Máximo Tribunal. En este sentido, cabe tener presente que es un principio aceptado sin hesitación que el impuesto no debe exceder determinados límites, dentro de los cuales debe mantenerse el interés fiscal. Ahora bien, también es cierto que no ha podido establecerse con precisión relativa la racionalidad de un gravamen, esto es, cuando un porcentaje debe considerarse confiscatorio. En palabras de Bielsa, "en la jurisprudencia de la Corte Suprema se encuentran algunas fórmulas que si bien se inspiran en principios de igualdad, no siempre tienen la precisión y la certeza necesarias para servir de base o un límite entre lo que es confiscación y lo que no es eso". (García Belsunce, op. Citada).

La Corte ha dicho "...que el impuesto establecido por la ley no sea justo ni moderado, no se infiere la nulidad de los artículos que lo aplican, mientras no se demuestre su carácter confiscatorio, puesto que como lo ha declarado esta Corte, los inconvenientes o la falta de política de las leyes del Estado, no constituyen necesariamente una objeción a su validez constitucional" (Fallos 133:39), pues "...no puede desconocerse que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial debía pronunciarse (Fallos 313:410), por lo que la declaración de inconstitucionalidad de una ley -acto de suma gravedad institucional- exige que la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable" (Fallos 314:424; 320:1166, entre otros).

En ese contexto, puede afirmarse que los impuestos no pueden ser confiscatorios porque lesionarían el derecho de propiedad; que no es facultad de los jueces revisar la oportunidad, conveniencia o justicia de los tributos o la justeza de la política tributaria en tanto no se lesione aquélla garantía y que ésta se verá agraviada cuando absorba una parte sustancial de la renta o capital gravado.

Comparto entonces el pensamiento mayoritario de nuestra doctrina en el sentido que la Corte nunca estableció criterios precisos y rígidos para determinar la confiscatoriedad en término generales y con aplicación para todos los gravámenes, sino que se ha limitado a declararlo en algunos casos o porcentajes, para considerar que pasados los mismos, aquélla queda configurada (vid. García Belsunce, Bielsa, Casas, entre otros).

De allí que "la confiscatoriedad de un tributo no puede ser establecida sino a consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación, y su incompatibilidad; por tal motivo, la violación al derecho constitucional de propiedad no puede resultar sino de la prueba de la absorción

por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado" (Vid. Suprema Corte de Mendoza, Sala I, Autotransportes Andesmar S.R.L. c/Provincia de Mendoza, 11/11/91)"

…. bajo ese contexto doctrinario y jurisprudencial corresponde analizar los agravios de la actora, que se sustentan en la confiscatoriedad que se produciría de no aplicar el referido mecanismo de ajuste por inflación.

Sobre el particular, tuvo oportunidad de expedirse nuestro Máximo Tribunal en varios precedentes. Así in re "Candy S.A." (3/7/2009), sostuvo que: "...el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas".

Y, señaló que "...el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad, ya que "tal compulsa no trasciende el ámbito infraconstitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada", máxime habida cuenta de que para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que tal repugnancia sea "manifiesta, clara e indudable" (arg. de Fallos: 314:424, 320:1166)" recordando que "...la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un Tribunal de Justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico (Fallos 303:248; 312:72; 324:920, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (Fallos: 315:923; 328:4542)" toda vez que "...no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la constitución y, en este caso, el derecho de propiedad".

Finalmente, en dicho decisorio nuestro Tribunal Cimero concluyó que "...la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del Impuesto a las Ganancias resulta inaplicable en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor -según cabe tener por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad". (Vid. Banco Itaú S.A., 30/10/2019).

IX.- Que en razón de lo expuesto, corresponde analizar si, en el presente caso y a la luz de los parámetros expuestos, se produjo un supuesto de confiscatoriedad, para lo cual resulta ineludible el examen y la valoración de las pruebas producidas.

A fs. 427/448 obra agregado el informe pericial contable, en el que los peritos dejan constancia que, por el período fiscal 2002, la empresa realizó un segundo balance, que fue aprobado por la Asamblea celebrada el 24/05/2004. Señalan también que la empresa decidió considerar la evolución de los precios de la hacienda bovina para la especie vaca regular a fin de efectuar el cálculo del ajuste por inflación que expuso en el balance contable e impositivo del período señalado e informan que el valor determinado como pérdida contable e impositiva para el año 2002, como consecuencia de los mecanismos de ajustes aplicados por la empresa, ascendió a $ 1.367.689,01, conforme se desprende de la copia de la declaración jurada rectificativa N° 1 F. 713 y con acuse

de presentación de fecha 01/06/2004. Aclaran, asimismo, que no han practicado la determinación del tributo ni constatado la valuación final contable e impositiva de los bienes de cambio.

Asimismo, los expertos informan que si bien los índices que elabora el INDEC, son los parámetros de tipo general para todo tipo de empresa, resultando el indicador admitido por las normas contables profesionales vigentes, la empresa actora utilizó, a los efectos de calcular el ajuste por inflación, la evolución de los precios de hacienda bovina para la especie vaca regular en el mercado de Liniers, en atención a que consideró que el índice de precios internos al por mayor (I.P.I.M.) emitido por el INDEC, tuvo una variación significativamente inferior a los índices específicos relacionados directamente con la actividad ganadera de la empresa. (el subrayado es propio)

Los expertos no arriban a una única conclusión en oportunidad de expedirse sobre si el impuesto determinado sin la aplicación del ajuste por inflación resulta confiscatorio y en su caso, en qué medida. En efecto. El perito de la actora señala que la empresa sufrió durante el año 2002 un quebranto de enorme importancia, absolutamente ajeno a la ganancia imponible determinada por la Administración Federal de Ingresos Públicos de $ 1.636.593,99; que el impuesto determinado ascendió a $ 572.808, importe que representa el 18,86% del patrimonio de la empresa y el 57,80 % de sus existencias de hacienda.

A su turno, el experto designado por el Fisco concluye que no resultan confiables los guarismos informados por el perito de la actora, pues deben tenerse en cuenta los diferentes resultados que arrojan los dos balances contables practicados para el año 2002; en particular porque en el segundo balance aparece un menor cargo de $ 600.000.- en concepto de arrendamiento del campo de propiedad de un accionista de la actora. Asimismo, considera que dicho balance se emite con una demora de un año y se han aplicado índices de actualización no admitidos.

Por otra parte, obran agregados en los antecedentes administrativos los Estados contables del período en cuestión, que fueron confeccionados después de la Asamblea del 24 de mayo de 2004 (vid. Ant. adm. A fs. 155/172 del cpo. Ganancias N° 1). En el informe de auditoría, el auditor, efectúa aclaraciones previas al dictamen. Expuso que la sociedad reexpresó sus estados contables en moneda homogénea utilizando el índice que mide la evolución de los precios de hacienda bovina para la especie vaca regular en el mercado de Liniers y aclaró que dicho índice no es admitido por las normas contables profesionales vigentes.

Asimismo, advierte que salvo por lo anteriormente expuesto, los Estados contables presentan razonablemente la situación patrimonial de la empresa al 31 de diciembre.

Sentado ello, y atento a las fundadas observaciones efectuadas por el perito del Fisco, respecto del balance contable sobre el cual se efectuaron los ajustes para llegar al balance impositivo, no puede considerarse que el ajuste por inflación se haya efectuado sobre una base de información confiable, teniendo en cuenta principalmente, que la empresa decidió utilizar un índice no admitido por las normas contables profesionales vigentes.

Criterio por otra parte compartido por el auditor que en su informe correspondiente a los Estados contables del período fiscal 2002, aclaró –como se dijo- que **la empresa utilizó un índice que no se encuentra admitido por las normas contables profesionales vigentes**, lo que lo llevó a efectuar su dictamen con salvedades, pudiendo afirmarse entonces, sin hesitación, que no comparte la decisión adoptada por la empresa sobre la cuestión referida.

De lo expuesto, cabe concluir que los elementos probatorios arrimados, tanto en esta instancia

como en sede administrativa, impiden tener por acreditada la confiscatoriedad alegada, toda vez que la empresa sustentó sus cálculos en un índice que no se encontraba previsto por las normas contables vigentes.

Debe tenerse presente que los organismos profesionales establecían cuales eran los índices aplicables para efectuar el cálculo del resultado por exposición a la inflación por lo que no resulta razonable avalar la utilización de otro, con la sola mención de que resulta más representativo de las actividades de la empresa, sin acompañar elementos probatorios que justifiquen apartarse de los índices admitidos.

Es por ello que entiendo que la recurrente no acreditó la confiscatoriedad alegada, por lo que corresponde confirmar la determinación fiscal, con costas.

X.- Que en cuanto a las determinaciones correspondientes a los períodos 2003 y 2004, que reposan en la utilización de los quebrantos originados en el período fiscal 2002, las mismas deben ser confirmadas, con costas, en tanto que, como se expuso, se confirmó la determinación que rechazó el quebranto generado por el ajuste por inflación calculado en dicho período.

En efecto, habiendo concluido este Tribunal que la determinación de oficio correspondiente al período fiscal 2002 se encuentra ajustada a derecho, no se verifica un quebranto trasladable para futuros ejercicios.

Por otra parte, los argumentos dirigidos a que este Tribunal revoque dichos actos con sustento en la imposibilidad del ente fiscal de efectuar determinaciones de oficio en atención al efecto suspensivo establecido en el art. 167 de la ley de rito, aplicable en virtud del recurso de apelación interpuesto por el período fiscal 2002, deben ser rechazados pues han encontrado clara respuesta en el decisorio de nuestro Máximo Tribunal recaído en la causa “Nidera S.A.”, del 8/3/2016.

Sostuvo allí la Corte que *“…En efecto, con arreglo al régimen de acciones y recursos establecido por la ley 11.683, el Tribunal Fiscal de la Nación es competente para entender en los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios (arts. 76, 159, 165, 166 y concordantes de aquella ley). A su vez, el art. 167 del mismo ordenamiento establece la suspensión de la intimación de pago de la deuda determinada de oficio cuando ésta es apelada ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en los siguientes términos: "La interposición del recurso no suspenderá la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada".*

“Como lo ha expresado reiteradamente esta Corte, el criterio plasmado en esa norma surge de la exposición de motivos efectuada por la comisión redactora del proyecto de la ley 15.265 -que creó el Tribunal Fiscal de la Nación- y su fundamento ha sido consagrar una de las garantías más importantes en favor del contribuyente a fin de asegurarle una discusión completa del caso ante aquel en forma previa al pago del tributo suspendiendo la obligación fiscal mientras pendan los procedimientos ante el Tribunal Fiscal. Así, se ha entendido que la decisión de aquel organismo jurisdiccional "...importa una presunción de verdad que justifica el pago del gravamen con motivo de la transferencia del caso de la esfera administrativa a la judicial, de modo que la recaudación de los dineros públicos no se vea injustamente demorada, respetándose por lo demás, y en sus más amplias consecuencias, el principio constitucional de la separación de poderes" (Fallos: 312:1010; 316:2142 y los allí citados; 334:1101; 333:161 y 155; CSJ 147/2012 (48-F)/CS1 "Fisco Nacional (AFIP) c/ Distri-Visión S.A. s/ ejecución fiscal", sentencia del 19 de noviembre de 2013, entre muchos otros).

“6°) Que la preservación de aquel ámbito de discusión plena ante el Tribunal Fiscal sin que pueda exigirse el ingreso del tributo (art. 167 antes citado) tiene por única consecuencia inhibir temporalmente el

ejercicio de las facultades del organismo recaudador para compeler al pago de la deuda que se ha llevado a conocimiento de aquel tribunal, y es por ello que lo que resultaría irremediablemente inválido en esa etapa del procedimiento sería la emisión de una boleta de deuda y el consiguiente inicio del procedimiento de ejecución fiscal (conf., en especial, Fallos: 333:155).

En cambio, no surge de la letra del art. 167 de la ley 11.683, de su espíritu, ni del esquema general diseñado por dicho ordenamiento, un obstáculo legal para que el Fisco determine las obligaciones correspondientes a los períodos fiscales siguientes, aunque al hacerlo -por la propia técnica de liquidación del tributo y la continuidad del giro económico que proyecta su incidencia en más de un ejercicio fiscal- compute compensaciones y saldos favorables establecidos en determinaciones anteriores del tributo que aún no han adquirido firmeza (conf. arts. 28 y 81, quinto párrafo, de la ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones; art. 13 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta).

Ello es así, pues la tesis contraria conduce a un resultado irrazonable que debe ser desechado en la tarea de interpretación de la ley (doctrina de Fallos: 317: 1440; 329: 2419 y 2890, entre otros), en tanto no guarda coherencia con el sistema en que está engarzada la norma (doctrina de Fallos: 302: 1284; 311:1925; 319:2594, entre otros).

En efecto, implicaría, por una parte, paralizar el ejercicio de las facultades propias del Fisco (arts. 16, 17 y 35 de la ley 11.683) durante los años sucesivos, impidiéndole, incluso, cumplir con la obligación legal de compensar los pagos improcedentes o en exceso que detecte al efectuar la verificación en la cual se determine una deuda tributaria en favor del organismo recaudador (conf. art. 81 de la ley 11.683 antes citado, y CSJ 288/2008 (44-C) /CS1 "Cemento Avellaneda S.A. (T.F. 16.477-I) s/ D.G.I.", sentencia de esta Corte del 3/8/2010). Por otra parte, tal postura omite considerar que con respecto a las determinaciones de los nuevos períodos fiscales la ley resguarda el derecho de defensa del contribuyente asegurando un idéntico ámbito de discusión, pues -además de las garantías previstas en el procedimiento de determinación de oficio (art. 17 de la ley 11.683) -, aquél también puede cuestionar ante el Tribunal Fiscal, como sucedió en estos autos, las resoluciones que se adopten en los años posteriores sin que se le exija el ingreso del tributo (art. 167 antes citado)".

XI.- Que resta expedirse respecto de los agravios dirigidos contra la resolución que estableció la responsabilidad personal y solidaria del Sr. Alberto Alfredo Gómez Pinasco, debiendo en primer término tratar el planteo de prescripción que se sustenta en la falta de intimación en plazo oportuno, conforme los arts. 56 y 57 de la Ley 11.683.

A efectos de resolver la cuestión debe recordarse que la ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modif.) dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen, conforme arts. 56, 57 y 58 de la ley de rito.

Por su parte, el art. 65 inc. a) del texto legal citado (vigente a la sazon), establecía la suspensión por un año del curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales desde la fecha de intimación de pago efectuada al deudor principal, de las acciones y poderes fiscales para determinar el impuesto y exigir su pago respecto de los responsables solidarios.

Asimismo, cabe señalar que la ley 26.476 (B.O. 24/12/2008) dispuso la suspensión con carácter general por el término de 1 (un) año del curso de la prescripción de la acción para determinar y exigir el pago de los tributos.

En ese contexto, el término de cinco (5) años para determinar y exigir el impuesto a las ganancias, por el período fiscal 2004, comenzó a correr el 1° de enero de 2006, y mientras se encontraba corriendo el plazo prescriptivo, se produjo la intimación al deudor principal, con fecha 15/10/2010, razón por la cual operó la causal de suspensión prevista por el art. 65 inc. a) antes señalada. Más, teniendo en consideración, asimismo, la suspensión dispuesta por la ley 26.476, la prescripción de las facultades del Fisco Nacional respecto del deudor solidario, operaron el 01/01/2013.

Ello así, se concluye que las acciones y poderes fiscales para determinar de oficio el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2004 respecto del responsable solidario, no se encontraban prescriptas al 7 de noviembre de 2012, fecha en que se dictó la resolución en cuestión, correspondiendo rechazar la excepción articulada.

XII.- Que distinto es el criterio a seguir con respecto a la suspensión del plazo de prescripción para la aplicación de sanciones.

En efecto. Cabe destacar que de acuerdo con la doctrina actual no existen diferencias entre la naturaleza de las infracciones fiscales y penales, ya que como lo ha dicho nuestro Mas Alto Tribunal "...el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción no altera la naturaleza sustancialmente punitiva de las multas tributarias y aduaneras que llevan a la aplicación a su respecto de los principios del Código Penal..." (Fallos 267:457). Ello, claro está, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).

En ese sentido, como con acierto lo señaló el Dr. Buitrago, "...si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, (fiscales y penales) se debe convenir que el correspondiente a las primeras tienen un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace que ambas tengan idéntica sustancia...la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido carácter penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240) (cfr. "Apache SA", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "A" 29/5/00).

En ese contexto y reconocido el carácter punitivo de las multas tributarias, resulta de aplicación el principio que impide la aplicación retroactiva de leyes que impliquen empeorar las condiciones de los infractores, en cuyo concepto claramente debe incluirse las que establezcan un mayor tiempo de prescripción (vid. Entre muchos otros, C.S.J.N., "Fisco Nacional c/César Demarco s/ejecución fiscal". 19/2/76). En efecto, debe tenerse presente que las leyes penales no son solo aquellas que contienen precepto y sanción, sino también las que se relacionan con el derecho penal de fondo, y que por ello, la complementan, como son por ejemplo las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc.

Sentado lo que antecede, la suspensión de la prescripción contenida en el artículo 44 de la ley 26.476, en tanto implica la aplicación retroactiva de una norma que coloca al contribuyente en una situación más gravosa, violatoria por ello de la garantía contenida en el art. 2 del C.P.N. resultan incompatibles en la especie.

De tal forma, corresponde señalar que el plazo para aplicar la sanción al responsable solidario por el

impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 2004, vencía el 01/01/12, razón por la cual se concluye que, al 07 de noviembre de 2012, fecha en que se dictó la resolución determinativa de oficio al responsable solidario, se encontraban prescriptas las facultades y poderes fiscales para aplicar sanción, correspondiendo en virtud de ello, hacer lugar a la excepción opuesta por la recurrente, respecto de la multa aplicada.

Las costas referidas a la excepción de prescripción deben atribuirse en proporción a sus respectivos vencimientos.

XIII.- Que sentado lo que antecede a fin de resolver la procedencia de la atribución de responsabilidad solidaria corresponde esclarecer su naturaleza jurídica, para extraer los presupuestos a los que la ley subordina el nacimiento de aquella responsabilidad.

Nos enseña D'Amati que "la doctrina tradicional había en diversas ocasiones precisado que "además de al sujeto pasivo del impuesto, la ley tributaria muchas veces declara obligado al pago del tributo o, también, al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa que puede denominarse responsable del impuesto" (D'Amati, Nicola, "Derecho Tributario, Teoría y Crítica", Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de derecho reunidas, Madrid, 1985, pág. 363 y sgtes. y sus citas).

El ordenamiento jurídico tiene particular interés en regular –dentro de los sujetos pasivos- una figura con clara función de tutela del crédito fiscal, justificación de la existencia de la solidaridad en materia tributaria. En efecto, como señalan los Dres. Buitrago y Gamberg "la norma tributaria para tutelar el interés fiscal en la recaudación segura y rápida de los tributos, involucra con vínculos solidarios en la obligación, a sujetos a los cuales, con seguridad, no es referible la capacidad contributiva evidenciada por el presupuesto de hecho. En estos casos, la ampliación de los sujetos implicados la realiza la norma tributaria, aplicándola a sujetos pasivos de los efectos ulteriores de un presupuesto de hecho diverso en el cual, a aquellos efectos propios del hecho imponible, se agregan otros elementos" (Vid. Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2019, pág. 49 y sgtes.).

Es así que el legislador traza un mecanismo por el cual el impuesto es, por ley puesto a cargo de una determinada persona, que coincide con el partícipe directo de la situación base del impuesto y por otra norma, distinta, se establece la obligación de otro sujeto, a la vez y junto al primer obligado. En esa dirección, explica Jarach, sólo el sujeto pasivo principal (el deudor por título propio o contribuyente) puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible. Todos los demás sujetos pasivos, agrega, se distinguen de aquél porque, aunque tengan alguna relación con la hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, esta relación no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo. De ello, extrae la importante consecuencia de que sólo el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico, para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza (El hecho imponible, pág. 177/9).

Dicho mecanismo fue receptado por nuestra legislación tributaria, pues de acuerdo con lo que disponía el artículo 6 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones, texto vigente a la sazón) "están obligados a pagar el tributo, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley...entre otros "los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonio a que se

refiere el artículo 5º, en sus incisos b) y c)". Por su parte, el artículo 8 disponía –en lo que aquí interesa- que "Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6º cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc. , los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…"

Como concurriera a sostener tiempo atrás, en el régimen de solidaridad previsto en nuestra legislación se destacan dos figuras, no de diversa estructura, sino que son colocadas en grado diverso: una, obligación principal y la otra, garantía de aquélla y dependiente por tanto de ella. "En consecuencia no se trata de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras, accesorias o subsidiarias, de tal modo que el acreedor, es decir el Fisco Nacional, puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido. Así, la obligación de garantía resulta solidaria toda vez que éstos no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto sino como responsables de la deuda ajena, no quitando la solidaridad a esta obligación de garantía su carácter subsidiario (Vid. Buitrago y otras, "Procedimiento Fiscal", Errepar, Buenos Aires, 2001, pág, 76 y sgtes y sus citas).

XIV.- Que aclarado ello, deben precisarse cuáles son los requisitos necesarios para que dicha responsabilidad pueda determinarse en cabeza del recurrente.

En este sentido, tengo para mí que la responsabilidad descripta no es del tipo objetivo ni deriva de la simple vinculación entre los responsables y el deudor del tributo, circunstancia que se desprende del último párrafo del inciso a) del artículo 8 en tanto dispone que aquélla no existirá si se demuestra debidamente "que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales…". En ese sentido, debe destacarse que no se trata de una responsabilidad formal sino a título represivo, en tanto responde a los fundamentos de dolo o culpa a cuyos efectos deberá valorarse la conducta del responsable. Como con justeza explicara el Dr. Martínez "la responsabilidad solidaria en cuanto al impuesto…..importa responsabilidad a título represivo desde que se funda en la violación del deber que la ley fiscal pone a su cargo de pagar el impuesto al Fisco con los recursos que administran o de que disponen. ("Quatrocchi, Antonio Serafín" (27/9/1966)

XV.- Que bajo tales pautas corresponde analizar los agravios esgrimidos por el recurrente, los que básicamente –en lo que a su responsabilidad refiere- se sustentan en su ausencia por no haber ejercido cargo de presidente en la sociedad.

Cabe puntualizar que el juez administrativo se hace cargo de dicho planteo y lo contesta y acredita con la documentación que obra en los antecedentes administrativos, que no ha merecido reproche de la recurrente. Así, a fs. 19/20 obra acta de Asamblea de fecha 21 de mayo de 2004 mediante la cual se asigna el carácter de Presidente al Sr. Alberto Alfredo Gómez Pinasco. Dicho instrumento permite corroborar la efectiva participación del actor en su carácter de Presidente en el período fiscal 2004 –en discusión-.

Aclarado ello, deben examinarse entonces los argumentos dirigidos a eximirse de responsabilidad frente a la obligación de la firma, los que –se adelanta- deben ser rechazados. En efecto, toda su defensa se remite

a esbozar idénticos agravios que la deudora principal, los que ya han merecido tratamiento, concluyéndose que no resultaron aptos para conmover las pretensiones fiscales que surgen de los actos apelados.

Ello así, y frente a la ausencia de elementos probatorios que acrediten que el deudor principal lo colocó en la imposibilidad de cumplir con las obligaciones a su cargo, no habiendo ofrecido ni acompañado elementos conducentes a tal fin, corresponde confirmar la determinación de responsabilidad solidaria efectuada al Sr. Gómez Pinasco, Alberto Alfredo. Con costas.

X.- Que corresponde confirmar los intereses resarcitorios determinados, no habiendo la recurrente formulado agravios sobre los mismos.

XVI.- Que, finalmente corresponde expedirse respecto a las multas aplicadas a Compañía Comercial Agropecuaria S.A., con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) .

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó explicado supra, a raíz de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que el recurrente omitió declarar el impuesto a las ganancias en su justa medida, por los períodos fiscales 2002 a 2004.

De tal forma, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que "*…surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen*".

"*Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997)*".

"*Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia*

de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas" ("Elen Valmi de Claret", del 31/3/99).

XVII.- Que en ese contexto corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

En efecto, la recurrente se limita a señalar que no se verificó el elemento subjetivo requerido, sin aportar prueba alguna que permita avalar lo expuesto.

Por su parte, no se advierte que se encuentre configurado el alegado error de derecho excusable. En efecto, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie.

En razón de lo que antecede, corresponde confirmar las sanciones aplicadas las que se entiende han sido correctamente cuantificadas. Con costas.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

1.- Rechazar la defensa de nulidad introducida por las recurrentes.

2.- Hacer lugar parcialmente a la excepción de prescripción opuesta respecto de la determinación que estableció la responsabilidad personal y solidaria del Sr. Alberto Alfredo Gómez Pinasco, conforme lo expuesto en los Considerandos XI y XII.

3.- Confirmar las resoluciones apeladas, salvo en lo que respecta a la multa correspondiente a la determinación practicada al responsable solidario, la que se encuentra prescripta, conforme considerando XII.

4.- Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la vocalía de la 1° nominación (art. 184 de la ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.01 11:47:06 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.01 15:13:35 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.01 15:13:37 -03:00