República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-32651527-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 5 de Abril de 2022

Referencia: Beldevere. Sentencia

En Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, la Dra. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y el Dr. Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el **Expediente N° 30.486-I** caratulado **“BELVEDERE S.A. s/Apelación”**.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 33/45 se interpone recurso de apelación contra las resoluciones suscriptas por la Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la AFIP-DGI, de fecha 12 de octubre de 2007, por la que se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2001, 2002, 2003 y 2004, con más los intereses resarcitorios y se aplica multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

En primer lugar efectúa una relato de los hechos que dieron origen a la causa, planteando la nulidad del acto administrativo por haberse desestimado la prueba ofrecida en sede administrativa, no habiéndose respetado entonces lo dispuesto por la ley 19.549 y 11.683 y violándose el legítimo derecho de defensa así como también el de ser oído.

En relación al fondo de la cuestión explica que a diferencia de lo que sucede en un préstamo, en el caso de aportes irrevocables prima la intención de permanencia en la sociedad, y la participación en el riesgo y resultados de la compañía. Asimismo, agrega que en los mutuos, en general, se presupone la obtención de una renta previamente acordada, independientemente de los resultados que alcance el deudor (ganancia o pérdida).

Afirma que la doctrina tiene una clara tendencia a convalidar la naturaleza de préstamo de los fondos por sobre la condición de aportes irrevocables, por cuanto para su consideración como tales se requeriría el cumplimiento de requisitos adicionales.

Especifica que de la compulsa del legajo de inspección surge en forma clara toda la documentación tenida a la vista por el ente fiscal, que determina en forma fehaciente la existencia de un préstamo financiero, al que se le agregan otros elementos de vital importancia que ratifican el mismo y desestiman la posibilidad de aporte de capital.

Sostiene que resulta necesario partir de un principio indiscutible y es que no existe prohibición legal alguna que impida a un accionista prestar dinero a la empresa, surgiendo de la totalidad de la documentación acercada a la fiscalización la calidad de préstamo financiero.

Entiende que entre la jurisprudencia citada por el organismo fiscal y el caso bajo análisis, existen diferencias sustanciales toda vez que en la especie no se trata de ingresos de fondos del exterior pues quien realiza el préstamo financiero es un socio de Belvedere S.A. que se encuentra en el país y a través de toda la contabilidad de la empresa, la prueba sustanciada durante el transcurso de la inspección y la que se incorporó en la contestación de la vista, quedó fehacientemente acreditado el préstamo financiero, descartando de pleno derecho la existencia de la presunción fiscal.

Puntualiza que resulta de vital importancia destacar que la contabilidad de Belvedere S.a. no está impugnada ni fue observada durante el transcurso de la fiscalización y mucho menos en el proceso de determinación de oficio. Destaca que los aportes de capital para que sean considerados como tales, deben cumplir un proceso acorde con la normativa que las regula.

Agrega que, sin perjuicio de ello, para que el préstamo financiero efectuado pueda ser considerado aporte de capital, debió haber cumplido con ciertos requisitos que no se dan en la especie y ninguno de ellos se da en la especie.

Sostiene que el dinero prestado por el socio ingresó a través de un mutuo oneroso que cumple con todas las exigencias legales y con fecha cierta por certificación de firmas ante escribano público, también dicho ingreso se encuentra registrado en la contabilidad de Belvedere S.A., no existiendo tampoco una manifestación expresa del socio ni de los accionistas restantes de que el ingreso del dinero sea un aporte de capital.

Se agravia de los intereses resarcitorios aplicados por el juez administrativo en la resolución apelada por entender que se aplica una tasa de interés abusiva que debe ser revisada por el Tribunal Fiscal de la Nación, toda vez que el organismo recaudador al momento de liquidar saldos a favor del contribuyente, recupero de IVA por exportación u otras operaciones, aplica tasas de interés más bajas.

En lo que respecta a la sanción aplicada entiende que la misma debe ser reducida al mínimo legal, toda vez que el ente fiscal no ha fundamentado el apartamiento del mismo.

Entiende que se daría en la especie un supuesto de error excusable, toda vez que el comportamiento de la recurrente en el caso fue el normal y razonable frente al evento en que se halló.

Finalmente, cita jurisprudencia, ofrece prueba documental, informativa y pericial, solicita que se revoque la resolución apelada en todas sus partes, con costas al Fisco Nacional y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 58/74 la representación fiscal contesta el traslado del recurso, solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirmen los actos apelados. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 132 Punto se clausura el período probatorio, se elevan los autos a consideración de la Sala “A” e inmediatamente se ponen los autos para alegar, obrando a fs.139/142 el alegato de la apelada, no habiendo hecho uso de ese derecho la recurrente.

Con fecha 19 de octubre de 2019 se ordena, como medida para mejor proveer, que los expertos contables

designados en autos, informen si el préstamo efectuado por el Sr. Danilo De Pellegrini a la sociedad que integra, se encuentra cancelado a la fecha y la forma de cancelación o, en su caso, si fue capitalizado o permanece como pasivo de la recurrente.

Habiendo solicitado el experto designado por la actora prórroga de treinta días, la misma fue concedida con fecha 16/12/2019. No obstante ello, y en atención al tiempo transcurrido sin que los expertos hayan cumplido con la manda, cuyo plazo venció el 10 de marzo de 2020, corresponde resolver con las constancias de autos.

Finalmente, a fs. 144 pasan a sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde expedirse respecto del planteo de nulidad formulado por la recurrente con fundamento en la falta de receptividad de las pruebas ofrecidas, circunstancia que entiende vulnera su derecho constitucional de defensa.

Sobre la cuestión, cabe destacar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo 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 artículo 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 el recurrente ha podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad introducida por la apelante, no correspondiendo una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia, toda vez que el planteo nulidificante fue esgrimido como una defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal. (cfr. C.S.J.N."Bolland Y Cía SA" del 21/2/13).

V.- Que sentado lo que antecede, corresponde tratar los agravios dirigidos a obtener la revocación del acto venido en recurso.

En lo que respecta al ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias cabe señalar que del informe de inspección obrante en los antecedentes administrativos acompañados a la presente surge que la inspección centró su análisis en la documentación aportada por la firma, entre las cuales se encuentran los estados contables y la obtenida de las consultas efectuadas a las bases de datos del organismo fiscal.

Se señala que a los fines de determinar el resultado contable del ejercicio fiscal 2001 se tuvo en cuenta el resultado contable que surge del balance comercial aportado por la responsable, del que se detrajeron los ajustes de ejercicios anteriores y las multas no deducibles, según lo previsto por el artículo 145 del decreto reglamentario de la ley del tributo, obteniéndose quebranto, computándose además las retenciones sufridas por la responsable, obtenidas de los sistemas informáticos del organismo fiscal.

Asimismo, y en relación con el período fiscal 2002, se constató que en el rubro Resultados Financieros y por Tenencias de Estado de Resultados, la firma había consignado diferencias de cambio por la devaluación de la moneda argentina sobre los saldos de las cuentas "Accionistas", las que en función de las consideraciones que se describirán a continuación resultarían impugnables.

Sobre el particular, el Fisco Nacional advirtió que las mismas correspondían a un supuesto pasivo entre la

fiscalizada y el principal accionista el Sr. Danilo de Pellegrin, observando ciertos indicios que impedirían considerar el mismo como un préstamo financiero.

Al respecto, señala que se constató que no existen actas de directorio que avalen la decisión de contraer un préstamo, así como tampoco se encontraría justificado el motivo del mutuo y su destino o aplicación ni se contempla algún tipo de aval o garantía en el contrato de mutuo en cuestión.

Se resalta que se trató de una operación realizada con el accionista principal y presidente de la sociedad, sin que exista ningún tipo de auditoría tendiente a determinar la solvencia de la sociedad para hacerse acreedora a préstamos de la magnitud del cuestionado.

En relación con este punto, los actuantes destacaron que el pasivo contraído superó en gran magnitud el patrimonio neto de la empresa al 30 de junio de 2001, circunstancia que denota una manifiesta desproporción entre el capital propio y el riesgo que asumiría la empresa.

El organismo recaudador explica que del mutuo aportado se desprende que el Sr. Danilo de Pellegrin efectuó desembolso de dinero a Belvedere S.A. por un total de $ 2.000.000, el primero de ellos durante el transcurso del mes de octubre de 1999 por $ 350.000 y el último en octubre de 2001 por la suma de $ 26.000, habiendo devengado las sumas un interés del 12% anual hasta la cancelación del capital prestado. Se estableció como fecha de vencimiento de dicha operatoria el 31 de octubre de 2009 y comprendiendo aquella operatoria los futuros desembolsos entregados por el accionista a la contribuyente.

En otro orden de ideas, los funcionarios fiscales señalaron que de la lectura del instrumento en cuestión surge que la falta de cumplimiento de cualquiera de las obligaciones contraídas –vid. cláusula séptima- producía la caducidad de todos los plazos convenidos, pudiendo el Sr. De Pellegrin exigir el pago inmediato del total adeudado con más sus intereses, costas, costos, gastos y demás accesorios legales.

Agrega que el Sr. Danilo de Pellegrin podía solicitar en cualquier momento la cancelación anticipada de las sumas prestadas en caso de sobrevenir situaciones que hicieran peligrar la estabilidad económica, no obrando en la documental aportada por la contribuyente ni tampoco de los estados contables, elementos que demuestren si se ha dado cumplimiento a dichas cláusulas contractuales o a la ejecución de la cláusula resolutoria dispuesta en el artículo 7° del contrato de mutuo.

Por otro lado, del acta de directorio de fecha 17/12/01, cuya copia certificada por escribano público obra en los antecedentes administrativos de la causa, surge que ante la imposibilidad de reintegrarle al Sr. De Pellegrin la totalidad de los desembolsos efectuados, la sociedad devolvería los dólares estadounidenses o, en su defecto, pesos al tipo de cambio libre que reja al momento de cada pago, independientemente de cualquier decisión emanada de autoridad competente al respecto.

Con respecto a la refinanciación aludida, la fiscalización observó que teniendo presente las modificaciones de las condiciones originariamente pactadas, no se aportó contrato de mutuo alguno que respaldara las nuevas condiciones para la cancelación del supuesto pasivo.

Finalmente, del análisis de las operaciones de la fiscalizada y según sus estados contables, el ente fiscal advirtió que el proceso de inversiones en tierras y cultivos realizados por la empresa, no hubiera sido posible sin el aporte de los fondos de los accionistas, los cuales mediante acta de directorio fueron dolarizados.

En función de todo lo expuesto, el organismo recaudador consideró que los fondos recibidos por la empresa

Belvedere S.A. no revistieron el carácter de préstamos financieros, razón que lo llevó a impugnar la deducción de las diferencias de cambio en el resultado impositivo.

Contra el resultado impositivo ajustado, la inspección procedió a compensar los quebrantos computables de ejercicios fiscales anteriores y se consideró como pago a cuenta el importe ingresado en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta, el salvo a favor de la responsable proveniente del período anterior y las retenciones y percepciones sufridas por la responsable que surgieron de los sistemas informáticos de la AFIP-DGI.

Ahora bien, en relación con el período fiscal 2003, en el rubro Resultados Financiero y por Tenencia del Estado de Resultados, la firma computó diferencias de cambio, las que atento lo señalado respecto al período fiscal 2002 resultaban impugnables.

Asimismo, se impugnó el importe de la amortización computada en exceso, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88 inciso L) de la ley del tributo, proveniente de un automóvil Audi A4 adquirido por la responsable en dicho ejercicio.

Finalmente, y a efectos del cálculo del resultado impositivo del período fiscal 2004, al resultado contable que surge de los estados contables aportados por la contribuyente se le adicionó el importe proveniente de las diferencias de cambio no deducibles y la amortización computada en exceso por el automóvil adquirido en el período 2003.

VI.- Que en este contexto fáctico, corresponde señalar que a lo largo de todo su recurso de apelación la actora cuestiona que no se haya impugnado su contabilidad, circunstancia que-a su criterio- torna desacertado el criterio fiscal.

Sobre el particular, cabe recordar que es criterio compartido por la jurisprudencia y la doctrina que la ley de procedimiento tributario no exige la previa impugnación de la contabilidad como requisito previo para la procedencia de la determinación sobre base presunta (vid., entre muchos otros, T.F.N., Sala A, “Cometa S.A.”, 3/12/97; Sala B, “José E. Sáez y Cía. S.A.”, 28/8/95; Sala D, “Cittadini, José Luis”, 3/10/00; C.NFED.CONT.ADM., Sala II, “Castillo, Carlos J. y Sbiglio, Irma S.de H.”, 3/12/97).

No obstante lo expuesto, lo cierto es que -como sostiene el juez administrativo en la resolución apelada-, en el caso objeto de controversia el ente fiscal no ha utilizado el método presuntivo, sino que los ajustes efectuados fueron realizados a partir de la compulsa de la propia contabilidad de la afirma, así como también de la documental aportada por ella, por lo que corresponde rechazar los argumentos expuestos por la actora sobre este punto.

VII.- Que sentado lo que antecede debe analizarse la procedencia del ajuste efectuado por el ente fiscal, cuyo soporte es la impugnación del importe deducido por la actora en concepto de diferencias de cambio originadas en un supuesto préstamo financiero otorgado a la firma por un accionista de la misma.

Sobre el particular, entiendo oportuno aplicar la doctrina emanada del pronunciamiento dictado por la Sala B de este Tribunal en la causa “Domaine Vistalba” de fecha 01/02/05. Se sostuvo entonces que *“….la estructura contractual que soportan los contratos de préstamo, se distancia de un verdadero contrato comercial de préstamo de dinero, y se asemejan por las condiciones pactadas a un aporte efectuado por el accionista para inyectar capital en el giro operativo de la apelante con un laxo compromiso de devolución en tanto existieren utilidades que así lo permitan…”*

Asimismo, se señala allí que, son indicios a los fines de impugnar ciertas operatorias como "préstamo financiero" y calificarlas como verdaderos aportes de capital, entre otros, el elevado monto en relación al capital y las reservas libres de la apelante o incluso frente a los valores de los bienes de su activo fijo y al volumen de sus operaciones en plaza en el período en que se concede, como así también la extemporaneidad en el cumplimiento de los servicios, la ausencia de plazo expreso de devolución y, significativamente, de garantía real o personal para el pretendido mutuo.

VIII.- Que bajo tales pautas, de conformidad con los elementos de prueba detallados en el Considerando VII, y bajo el análisis de los argumentos que se desarrollarán infra, cabe concluir que el supuesto préstamo celebrado entre la actora y el accionista Danilo de Pellegrin no puede ser caracterizado como un préstamo financiero.

En efecto. Adviértase que de la información obrante en los antecedentes administrativos – que no ha sido controvertida por la recurrente ni en sede administrativa ni en esta instancia- el supuesto pasivo contraído con el accionista supera en un 5400% el patrimonio neto de la sociedad deudora al 30/06/01; el monto de las acreencias de los accionistas representa el 95,40% del activo de la sociedad a la citada fecha.

El contrato de mutuo aportado al momento de contestar la vista establece: a) un plazo de vencimiento del contrato sumamente laxo (el supuesto mutuo se habría celebrado en el año 2001 y el vencimiento del mismo era en el año 2009); b) si bien se pacta una tasa de interés del 12% anual hasta la cancelación del capital prestado (Cláusula cuarta), lo cierto es que no se probó en autos su devolución, no existiendo constancia en autos del pagos de los intereses pactados.

Asimismo, tampoco se constituyeron avales o garantías, ni tampoco se constató la ejecución de cláusulas punitivas tendientes a obligar al deudor a la cancelación de la deuda a la fecha de vencimiento.

IX.- Que en ese contexto, analizando el plexo probatorio obrante en autos, así como también de los elementos señalados en el considerando anterior, corresponde concluir que el supuesto pasivo celebrado con el Sr. Danilo De Pellegrin resulta ser en realidad un aporte de capital efectuado por este último a los fines de poder iniciar el proceso de inversiones en tierras y cultivos realizado por la empresa.

Como quedó dicho, la prueba producida no aporta elementos útiles para controvertir el criterio fiscal. Así, merece destacarse que el informe pericial (vid. fs. 111/122) indica que las operaciones se encuentran registradas en los libros de la contribuyente, (Punto b).

No obstante cabe advertir que los expertos señalan que "…se visualizó que el libro Diario no es rubricado sino que se encuentra anillado y contiene asientos que no son correlativos en su número…la compulsa no se pudo realizar respecto al mes de julio 2001 ya que en el libro anillado se repetía el mes de julio 2002" (el subrayado es propio).

Sobre el particular, y más allá de las manifestaciones de los expertos sobre los libros de la recurrente, lo cierto es que se ha dicho que "el libro Diario puede ser calificado como esencial y el más importante de todos los libros de comercio, pues en él constan todas las operaciones comerciales y cambiarias realizadas por el comerciante, asentadas diariamente y por su orden, lo cual impide que sean modificadas ex profeso con posterioridad (CNCom, Sala E, "Lamitec S.R.L. s/quiebra s/inc. de impugn", LL, 1987-D, 279); razón por la cual los sistemas que se llevan sin ninguna intervención (previa o posterior) son fácilmente sustituibles y por lo tanto, poco confiables, como que las planillas o listados de computación empleados como libros o registros auxiliares, aunque se encuentren autorizados por el organismo de control, son registros inseguros pues resultan fácilmente

sustituibles (Cfr. Popritkin, Alfredo; “Fraudes contables y tributarios”, Ed. La Ley, pág. 554 y sgtes).

De allí, que la contabilidad de la actora no aporta elementos que puedan desvirtuar las conclusiones del juez administrativo.

Por su parte, puntualmente merecen especial atención las manifestaciones del perito contador de la actora vertidas en los puntos e) y f) toda vez que no encuentran respaldo documental, máxime teniendo en cuenta las consideraciones efectuadas sobre los registros contables.

El resto del informe pericial sólo aporta definiciones conceptuales sobre qué se entiende por préstamo financiero y aporte de capital.

Finalmente, merece destacarse el resultado negativo de la medida para mejor proveer ordenada, en tanto los expertos no sólo no la han cumplido sino que no han reiterado solicitudes de prórroga ni siquiera han manifestado los motivos para su incumplimiento.

En función de lo expuesto, no cabe más que confirmar la resolución apelada en cuanto impugna las deducciones efectuadas por la recurrente de las diferencias de cambio y los intereses relacionadas con el supuesto contrato de mutuo con el Sr. Danilo de Pellegrin.

X.- Que, en relación a los restantes ajustes efectuados por el Fisco Nacional en la resolución apelada, toda vez que la recurrente no ha expresado agravios, corresponde su confirmación.

XI.- Que, en cuanto a los intereses resarcitorios aplicados en las resoluciones aquí discutidas, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido la contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Para la constitución en mora es menester que se verifique la coexistencia de los elementos formal y subjetivo, quedando en cabeza del contribuyente o responsable la carga de la demostración de la inimputabilidad. El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática) en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor. La ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre el origen de la mora del deudor, conduce a recurrir a los preceptos del derecho privado, por aplicación supletoria de dichas normas conforme lo autoriza el artículo 1º de la ley de rito, ya que no discrepan con la letra de la normativa fiscal ni resultan inadecuadas para la solución de los problemas impositivos. Sobre el particular, el art. 888 del actual Código Civil y Comercial de la Nación dispone que para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora el deudor debe probar que la misma no le es imputable (por ej. cuando existe caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor).

La consideración de este elemento posibilita la exoneración del deudor cuando pruebe que la mora no le es imputable, lo que conduce a inferir que la causal de excusación es restringida y su sustantividad se ve constreñida a la manifiesta imposibilidad de cumplimiento por razones excepcionales ajenas a su voluntad.

En el subexámine el actor no arrimó causales exculpatorias como para eximirla de responsabilidad, por lo que corresponde confirmar la liquidación de intereses resarcitorios.

XII.- Que también corresponde rechazar el agravio de la recurrente dirigido a impugnar la liquidación de intereses con sustento en la exorbitancia de la tasa aplicada. Nuestro Máximo Tribunal en la causa “Orcana Orazio” de fecha 18/03/86, ya aclaró que el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal

desenvolvimiento de las finalidades del Estado, justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación -que por otra parte- no beneficia a personas determinadas sino a la comunidad toda.

XIII.- Que corresponde ahora analizar la sanción aplicada, por la parte de impuesto que se confirma, con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine- 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 de conformidad con lo sostenido en los Considerandos VIII a XI del presente pronunciamiento

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)

En ese contexto, los argumentos esgrimidos por la recurrente no pueden ser acogidos favorablemente.

En efecto, es dable destacar que la recurrente únicamente se limita a señalar que en el caso de autos no se verifican ni los requisitos materiales ni subjetivos requeridos por el artículo 45 de la ley 11.683, sin aportar prueba alguna que permita controvertir el criterio fiscal.

Finalmente, 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 virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

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 la recurrente omitió ingresar el impuesto en su justa medida, 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, la que se advierte –a la luz de la actividad desplegada por la actora- ha sido correctamente cuantificada por el ente fiscal.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.-

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada, en todas sus partes. Con costas.-

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 1º Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.05 12:27:56 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.05 14:01:18 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.05 14:01:19 -03:00