Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-48354247-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 28 de Abril de 2023

Referencia: Mebal SRL. Sentencia.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el Expte Nº 29.180-I caratulado: ***"MEBAL S.R.L.*** *s/recurso de apelación –impuesto al valor agregado"* y su acumulado, Expte. Nº 31.206-I, caratulado: "***MEBAL S.R.L. s/recurso de apelación –impuesto a las ganancias y a la ganancia mínima presunta"***.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 12/26 y a fs. 330/348 vta. se interponen sendos recursos de apelación contra tres resoluciones de la AFIP-DGI, fechadas, una el 26 de diciembre de 2006 y las dos restantes el 18 de diciembre de 2007. Mediante dichos actos se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado –períodos fiscales 8/2001 a 7/2002 y 3/2004- y a los impuestos a las ganancias –períodos fiscales 2002, 2004 y 2005- y a la ganancia mínima presunta –períodos fiscales 2002, 2003 y 2004-. En todos los casos se liquidan intereses resarcitorios y se aplica multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 –t.o. en 1998 y sus modificaciones-.

Luego de efectuar una reseña de los antecedentes que dieron lugar al dictado de los actos venidos en recurso, esgrime una serie de argumentos que –a su criterio- acarrearían su nulidad. Así, sostiene que aquellos poseen graves vicios de objeto, causa y motivación.

Sostiene que el objeto del acto administrativo no puede ser prohibido por el orden normativo y que de acuerdo con lo que se desprende de autos, las resoluciones en crisis son manifiestamente contrarias a principios constitucionales como el de razonabilidad, confianza jurídica, derecho de propiedad y el del debido proceso.

Los agravios vinculados con la ausencia de causa reposan en su cuestionamiento a la procedencia de los ajustes efectuados.

Asimismo considera que la argumentación esbozada por el juez administrativo es de tal pobreza que resultan inmotivados.

Por ello, entiende que los actos administrativos no cumplen con la garantía de razonabilidad contemplada en la Constitución Nacional.

Plantea que los actos administrativos recurridos serían nulos toda vez que se efectuaron ajustes que no correspondían a los períodos fiscales en curso sino a uno posterior a aquellos habilitados por la orden de intervención, prolongándose entonces a períodos no autorizados por autoridad alguna, vulnerando entonces el derecho de defensa del contribuyente.

Agrega que dicha situación habría sido reconocida por los funcionarios de la AFIP-DGI, cuando en su informe de inspección aclaran que los ajustes practicados por los períodos 2003 a 2005 no pudieron ser expuestos en el sistema "SEFI" en virtud que las órdenes de intervención abiertas no abarcaban esos períodos.

Aquellas órdenes –dice- se referían a los impuestos al valor agregado, ganancias y recursos de la seguridad social por los períodos no prescriptos hasta la fecha motivo de inspección, esto es hasta el 22/04/03, no existiendo ningún motivo para extenderla más allá de lo allí previsto.

Enfatiza además que los fiscalizadores efectuaron con fecha 16/04/03 circularizaciones a clientes y proveedores mediante F.7764 que obra en los antecedentes administrativos, es decir, con anterioridad a que exista una verificación en curso.

Asimismo, plantea que la notificación del inicio de la inspección, así como también de los procedimientos de toma de inventario, relevamiento de personal, captura de documentos y compulsa de libros contables no contaron con la autorización de responsable de la contribuyente inspeccionada.

Finalmente explica que, pese a haber solicitado vista de los expedientes administrativos durante la fiscalización y ser esta concedida con fecha 28/05/03, no se le permitió contar con el acceso a la totalidad de las actuaciones.

Afirma que no se exhibieron los antecedentes relativos a las circularizaciones a 200 clientes, no surgiendo entonces de donde se obtuvo la información para establecer la relación comercial entre Mebal S.A. y 45 contribuyentes circularizados y posteriormente 150 más, como tampoco los motivos o justificativos de un cruzamiento de información.

Señala que la existencia de otras actuaciones no exhibidas el 28/05/03 fue reconocida por la propia AFIP-DGI mediante la Disposición 70/03 del 05/06/03 publicada en el Boletín Oficial el 11/06/03 en donde se estableció el carácter secreto de ciertos cuerpos entre los que estaban aquellos que fueron objeto del pedido de vista.

Manifiesta que la disposición antes mencionada resulta posterior al pedido de vista, por lo que la decisión de no exhibir en parte el expediente del que se solicitara vista oportunamente, por parte de los representantes fiscales, fue arbitraria e injustificada.

En relación con el fondo de la cuestión, y puntualmente en lo vinculado a los ajustes efectuados en el impuesto al valor agregado, describe que el ente fiscal procedió a ajustar los débitos fiscales de los períodos 08/01 a 07/02 al entender que la diferencia de $ 53.835,53 entre las ventas declaradas en el impuesto a las ganancias por

el ejercicio 2002 y las informadas en el impuesto al valor agregado por igual período, correspondían a ventas omitidas.

Señala que como se expuso al momento de efectuar el descargo, la diferencia resulta ser producto de haberse expuesto dentro del rubro "Ventas" a las ganancias surgidas de la erradicación de los pasivos con aquellos proveedores que no verificaron sus créditos en la convocatoria de acreedores.

Puntualiza que el juez administrativo hizo caso omiso a tal circunstancia, y únicamente sostuvo que la empresa no sólo habría incurrido en un error de exposición sino que intenta justificar la diferencia con la registración de una ganancia proveniente del proceso concursal que a la fecha de cierre del ejercicio era inexistente.

Agrega que yerra el ente recaudador en sus conclusiones toda vez que si bien la fecha de apertura de concurso preventivo fue el 16/09/02, la presentación en concurso fue el 30/06/02, de lo que surgiría con total claridad que al 31/07/02 la firma ya se encontraba afectada a un proceso concursal y había presentado ante el Juzgado Comercial sus estados contables al 30/06/02, el estado de cesación de pagos y si bien no se conocía a ciencia cierta la cantidad, detalle e importe de acreedores que no se presentarían a verificar, la cifra podía ser estimada en base a la experiencia de su letrado en otros concursos similares y a la propia situación de Mebal S.R.L., conforme su relación con los proveedores.

Afirma que no conocer el importe exacto de la erradicación del pasivo no puede ni debe ser un obstáculo para reflejar -aunque sea en forma parcial y estimada- la ganancia producto de esa disminución de deudas, propia de todos los procesos concursales y que la realidad posterior confirmó para el caso.

Enfatiza que la decisión tomada de imputar una ganancia a cuenta de la definitiva utilidad proveniente de la falta de verificación de determinados proveedores fue correcta, ya que existió tal ganancia, sólo fue diferido su cómputo en el tiempo, es decir, que los hechos futuros confirmaron la teoría que determinada proporción de acreedores no reclamarían sus acreencias.

Explica que la firma no exhibió asientos porque el Libro Diario había sido sustraído, circunstancia ésta de total conocimiento de la AFIP-DGI pues había sido informada mediante nota de fecha 02/07/04. Sin perjuicio de lo expuesto, manifiesta que los inspectores jamás solicitaron otro tipo de documentación respaldatoria ni tampoco cotejaron la documentación obtenida de terceros.

En relación al ajuste efectuado respecto al período fiscal 03/04 por falta de cómputo del débito fiscal proveniente de la quita concursal, señala que no fueron tenidas en cuenta las explicaciones aportadas y las pruebas ofrecidas, limitándose el juez administrativo a señalar que no se cuenta con ningún elemento objetivo que permita inferir que el débito fiscal que surge como consecuencia de la homologación del concurso preventivo haya sido declarado en los mismos.

Sostiene que de una simple inspección ocular, surge con claridad que el débito fiscal de los registros contables y de las respectivas facturas respaldatorias del período 05/04 es significativamente inferior al informado en la declaración jurada de idéntico período y que esa diferencia asciende precisamente al débito fiscal de la quita concursal, conforme papel de trabajo que se acompaña como prueba documental.

En otro orden de ideas, en cuanto a la determinación del impuesto a las ganancias, se agravia –en primer término- de la impugnación del importe correspondientes a las comisiones e intereses devengados por el Banco Provincia de Buenos Aires y Banco de Galicia posteriores al cierre de la cuenta corriente y hasta la fecha

de presentación en concurso, ignorando la documentación relevada por ellos.

Puntualiza que los actuantes sólo computaron gastos, intereses y comisiones hasta el cierre de cuentas operado en marzo de 2002, sin contemplar los devengados hasta el cierre del ejercicio y que surgen precisamente del pedido verificatorio.

Explica que acompaña como prueba documental un anexo donde se detallan los intereses y comisiones según la documentación respaldatoria aportada y que asciende a $ 16.063,50.

Señala que la inspección tampoco incluye el impuesto retenido por el Banco de la Provincia de Buenos Aires en concepto de impuesto a las transacciones financieras por la suma de $ 888,54 y $ 940,08 relevados por los actuantes a fs. 464/469 del Cuerpo Principal N° 3, así como tampoco computaron como gastos débitos por servicios bancarios por la suma de $ 787,46 ni el impuesto a las transacciones financieras por la suma de $ 323,60.

Afirma que los funcionarios omitieron conceptos e importes relevados según sus propios papeles de trabajo por un total de $ 19.003,18 cifra que casi se asemeja al reclamo fiscal de $ 19.771,54 y dado la escasa relevancia económica de la diferencia a ajustar consistente en comparar débito por débito s/ extracto lo volcado en los papeles de trabajo fiscales con el fin de detectar otro error de cálculo de la fiscalización, opta por desistir de la búsqueda de los $ 768,36 restantes.

Por otro lado, y respecto a la utilidad proveniente de la quita concursal, entiende que para su cálculo los inspectores tomaron como base el pasivo declarado admisible por el síndico sin tener en cuenta lo resuelto por el juez del concurso, que en algunos casos optó por rechazar la simple opinión del auxiliar de la justicia, por carecer de efecto vinculante.

Puntualiza que aquella diferencia radicó en la negativa del juez de computar las deudas nacionales en moneda extranjera, lo que originó que todos los pasivos por adquisiciones en el país debieron computarse U$S 1 a $ 1, valuación que no fue aceptada por el ente recaudador al momento de calcular la quita, arrojando una importante diferencia entre el valor real y el determinado presuntivamente.

Agrega que considerar como pasivo el determinado por el síndico correspondería computar una pérdida por diferencias de cambio, que según surge de la columna “Diferencia I” del anexo acompañado como prueba documental titulado “Quita Concursal” asciende a $ 223.880,52 y que, obviamente, absorbería ampliamente la utilidad de la quita concursal.

Destaca que otro error cometido por la fiscalización al momento del cálculo de la quita concursal es que la utilidad fue estimada sobre el saldo total adeudado sin tener en cuenta que dichos saldos incluyen el IVA, que debe computarse como crédito fiscal proveniente de quitas y bonificaciones, es decir que la ganancia de la quita debe aplicarse sobre el importe neto de IVA.

En otro orden de ideas, señala que la deuda con el acreedor Banco de la Provincia de Buenos Aires estaba garantizada con fianza por lo que tampoco era procedente para esta deuda el descuento homologado, puntualizando además que el crédito bancario incluso, tal el convenio suscripto que se acompaña como prueba documental, siguió devengando intereses por lo que la suma refinanciada al cierre del ejercicio 2004 ascendía a $ 103.433,52, siendo dichos intereses neteados de la ganancias de la quita concursal confeccionada en el Anexo II acompañado también como prueba.

Asimismo, respecto de la deuda con Gatic S.A. y en virtud del pedido de compensación solicitado por Mebal S.R.L. tampoco se le practicó quita alguna, toda vez que en el incidente de verificación correspondiente al concurso preventivo de la firma mencionada se solicita que el saldo acreedor se compense con la suma que Gatic S.A. adeudaba a Mebal S.A. en su doble carácter de acreedor y deudor, y en caso de prosperar el pedido, el juez concursal admitiría la compensación sin quita para ninguna de las dos partes mientras que en caso que no se hiciera lugar a lo solicitado Mebal S.R.L. estaría perdiendo la posibilidad de recuperar su crédito, pérdida que superaría en exceso la eventual ganancia de la quita concursal.

En lo relativo al ajuste efectuado en el ejercicio 2005 respecto a una diferencia de $ 111.472,02 proveniente de los acreedores que no se habrían presentado a verificar, la recurrente efectúa idénticos agravios a los ya reseñados respecto al ajuste efectuado en el impuesto al valor agregado.

Ahora bien, respecto al ajuste en el impuesto a la ganancia mínima presunta, se agravia de la impugnación formulada por el Fisco Nacional respecto a la diferencia de cambio activada, señalando que los elementos de prueba que acreditan la misma son los despachos de importación oportunamente relevados por la fiscalización y la única manera de comprobar la continuidad de la activación era mediante las registraciones contables de los años 2003 y 2004, las cuales nunca fueron solicitadas por los actuantes razón por la cual se entendió que el organismo fiscal había dado conformidad a las justificaciones expuestas.

En relación a la impugnación de las alta de bienes de uso en el ejercicio 2001 y 2004 señala que los inspectores nunca procedieron a listar las facturas que las avalaban por encontrarse sin orden conceptual o cronológico, procediendo únicamente a la suma algebraica de las facturas del lote, constatando que dicho importe no es coincidente con ninguno de los que surgían del papel de trabajo.

Finalmente, y en lo que respecta a la impugnación de la detracción de deudores incobrables enfatiza que los inspectores se negaron a computar la nota de fecha 01/08/00 dirigida al síndico del concurso de la firma Megasport S.A. como justificación de la detracción computada por entender que correspondía a un ejercicio anterior, pero sin embargo el rubro deudores por ventas seguía conteniendo el saldo de este deudor, razón por la cual correspondía válidamente du deducción, si bien la pérdida fue perfeccionada impositivamente en el ejercicio 2001.

Agrega que idéntico fue el proceder de los inspectores respecto a las cartas documento al proveedor Francisco Falkowski intimando al pago de $ 3015,89 y a los socios de la sociedad de hecho Pleno Deportes por $ 3985,40, por entender que no se acreditó la existencia del crédito, pese a que la misma se encontraba avalada por los cheques rechazados por falta de fondos detallados en la carta documento y debitados de la cuenta corriente de la firma, habiendo entonces demostrado a través de las misivas las acciones tendientes al cobreo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 136 del Decreto Reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias.

Se agravia de las sanciones aplicadas en tanto entiende que no existió omisión alguna de impuestos.

Asimismo, considera que se vio perjudicada pues en la prevista no se le notificaron todos los ajustes que posteriormente se incluyeron en la vista, negándosele el acceso a los beneficios que establece la ley 11.683 en materia sancionatoria.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 73/98 y fs. 370/407 la representación fiscal contesta el traslado de los recursos, solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirmen los actos apelados.

III.- Que a fs. 421 se resuelve acumular el expediente Nº 31.206-I al que lleva el Nº 29.180-I.

A fs. 493 se clausura el período probatorio, se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 497/500 el alegato de la representación fiscal no habiendo hecho uso de ese derecho la recurrente.

Finalmente a fs. 502 pasan a sentencia.

IV.- Que previo a resolver los diversos agravios expuestos, considero imprescindible realizar un relato de la actuación fiscal.

Conforme surge del informe final de inspección que obra a fs. 102/127 del cuerpo División Revisión y Recursos correspondiente al impuesto al valor agregado, la fiscalización se inició conjuntamente con la firma Bundes S.R.L.

Iniciada la fiscalización se libraron una serie de relevamientos y requerimientos, a saber: relevamiento de notas de pedidos tipo X de abril de 2003, relevamiento de Libros Societarios exhibidos; intervención de facturas tipo A, remitos R y recibos provisorios; inventarios de bienes de cambio; relevamiento del personal y notificación de requerimientos impositivos y previsionales.

Luego de que la recurrente tomara vista de las actuaciones administrativas, por resolución Nº 70/03 el Director General de la DGI declaró el carácter reservado de las actuaciones.

A partir de una serie de eventos y denuncias, se dispuso el reemplazo de los funcionarios intervinientes, decisión que fue notificada a la recurrente con fecha 25/8/2003.

Con fecha 27 de abril de 2004, la División Jurídica de la Dirección Regional Sur III rechazó los pedidos de nulidad y reserva articulados por la recurrente y devolvió las actuaciones a los actuantes originarios, oportunidad en la que pudo verificarse que las fiscalizadas modificaron sus domicilios fiscales.

Respecto a la auditoría efectuada en el impuesto a las ganancias, en lo que aquí interesa, cabe señalar que en relación a los bienes de cambio, se efectuó un inventario físico de la mercadería que se encontraba en el domicilio sito en la calle Catamarca 125/27, de CABA, confeccionándose los respectivos formularios que obran a fs. 20/25 del cuerpo principal. Los bienes no se encontraban inventariados, es decir, no se indica si corresponden a mercaderías de reventa, materias primas, productos en curso de elaboración o productos terminados de propia producción, como tampoco se encuentran valorizados.

Ante requerimientos efectuados, la recurrente aportó un detalle de bienes de cambio e informó que los libros societarios fueron sustraídos el día 1/7/2004, aportando la denuncia de hurto.

En contestación a pedidos de información, aquélla comunicó que no contaba con un sistema de inventario permanente y aclara que por su actividad –fabricación y venta de indumentaria deportiva- la mayoría de los productos comercializados son a pedido y que por razones administrativas los productos tienen un mismo código que engloba productos del mismo tipo, aunque no sean idénticos.

Los actuantes destacaron que de las facturas de compras y de ventas se pudo constatar que la descripción de los artículos adquiridos no resulta claramente conciliable con la apertura por rubros que informa, razones que implican que no se cuenta con los elementos necesarios para identificar los artículos que fueron inventariados así

como tampoco resultó posible identificar los rubros en existencia de los bienes de cambio declarados. Estas razones impidieron la realización de un seguimiento físico de inventarios.

La recurrente acompañó nota discriminando los intereses y comisiones bancarias, pero sólo aportó los importes en forma global, los que están exteriorizados dentro de la Cuenta Comisiones e intereses Bancarios, incluida dentro de la cuenta Retribucion por Servicios por un total de $ 12.163,60.- y por otra parte, dentro de la cuenta propiamente dicha de Comisiones y gastos bancarios por $ 46.737,97.-, ascendiendo a un importe total de $ 58.901,57. Mas, los actuantes, una vez relevados los extractos bancarios remitidos por las entidades bancarias observaron una diferencia de $ 28.134,57, por lo que entienden debe procederse a la impugnación de ese importe por carecer de documentación respaldatoria.

En cuanto a las diferencias de cambio computadas, la fiscalización entiende que deben ser impugnadas en atención a que no se acreditaron los valores computados con imputación a pérdidas como tampoco se exhibió la correspondiente documentación de respaldo.

Se compararon las ventas declaradas en el impuesto al valor agregado y las que surgen de las declaraciones de ganancias, detectándose diferencias. Requerida la recurrente, informó que el importe de ventas incluye la ganancia proveniente de la erradicación de los pasivos de aquellos proveedores que no verificaron sus créditos en la convocatoria de acreedores, surgiendo por lo tanto una caducidad de sus créditos contra la empresa, acompañando nota explicativa.

De la comparación entre los saldos de los “proveedores no presentados a verificar” y los saldos exteriorizados en el Balance Especial confeccionado al 30/6/2002 se detectaron diferencias, sin perjuicio de ello, la sumatoria asciende al importe de la diferencia cuya justificación se solicitó. No obstante ello, los actuantes la consideraron ventas omitidas toda vez que debería estar contabilizada como una contingencia positiva y no como parte de las ventas del período.

Con respecto al impuesto a la ganancia mínima presunta, se procedió a analizar los papeles de trabajo y se constató que los ajustes efectuados en el Activo del período no coinciden con los datos que surgen de los Estados Contables aportados. Asimismo, no se presentaron las declaraciones juradas correspondientes al período 2004.

En tanto la recurrente no aportó documental respaldatoria del ajuste en el activo, los actuantes consideraron procedente la impugnación de la determinación efectuada y la procedencia del ajuste correspondiente.

Finalmente, y teniendo en consideración que durante el procedimiento fiscalizador se tomó conocimiento que el acuerdo preventivo presentado por la firma recurrente fue homologado por el Juzgado Comercial Nº 15, donde tramitaba el Concurso Preventivo, se procedió a analizar las implicancias tributarias de dicho acuerdo.

Así, con respecto al impuesto a las ganancias, y sin perjuicio de las disidencias en relación a la aplicación del Decreto 2340/2022, en atención a la fecha de homologación del acuerdo, sólo podía optar por diferir el pago del impuesto de la diferencia entre los quebrantos declarados y la quita obtenida. De tal forma, ante el incumplimiento de los requerimientos formulados, se concluyó que las ganancias del período 2004 no incluyen los resultados provenientes de la homologación del concurso preventivo.

En cuanto al impuesto al valor agregado, se efectuó un cálculo del débito fiscal que debería declarar

la recurrente tanto en relación con los pasivos que no se presentaron a verificar como en relación con las quitas concursales.

Con sustento en estos argumentos se inició el procedimiento determinativo, confiriéndose las respectivas vistas que concluyeron con los actos ahora en crisis.

V.- Que ello así corresponde en primer término analizar los agravios de la firma actora dirigidos a obtener la nulidad de las resoluciones venidas en recurso, los que se desarrollarán a continuación.

V.1. - En primer término expone argumentos que sustentan a su criterio, un accionar irregular de la administración. Entre ellos, cuestiona la notificación de la orden de inspección y la toma de inventario, relevamiento de personal, captura de documentos y compulsa de libros por cuanto no contaron con autorización del responsable de la firma. Asimismo, se agravia de la circularización a determinados clientes y proveedores toda vez que se efectuó con anterioridad a la orden de inspección.

Al respecto, cabe señalar que conforme surge del acta de fecha 22 de abril de 2003 –vid. Fs. 2/4 del cuerpo "Consulta a División Revisión y Recursos" acompañado- los funcionarios fiscales, constituidos en el domicilio de la firma recurrente, fueron atendidos por la Sra. María Victoria Menn, en su carácter de socia gerente. En ese acto, procedieron a notificarle de la Orden de Inspección de fecha 21 de abril de 2003, suscripta por el Jefe de Fiscalización de la Dirección Regional Sur. En la citada acta surge que los actuantes solicitaron autorización para efectuar el relevamiento de empleados presentes, como a la toma de inventario de bienes de cambio, a lo que la mencionada prestó conformidad.

Ello así, los argumentos de la recurrente carecen de sustento a poco que se advierte que la mencionada Sra. Menn es socia gerente de la sociedad y como tal, tiene facultad para ejercer la representación legal y uso de la firma social (vid. Artículos quinto y último párrafo del contrato de Constitución de la sociedad, fs. 2/4 de autos).

Asimismo, teniendo en cuenta que desde la notificación del F 8000 la contribuyente tuvo conocimiento que se encontraba bajo fiscalización tributaria y que, en particular, se la inspeccionaba por los impuestos a las ganancias, al valor agregado y régimen de la seguridad social, habiendo contestado requerimientos formulados, no puede sostenerse que el procedimiento resultó nulo, máxime cuando no se advierte la afectación del derecho de defensa del contribuyente pues dicha solución implicaría declarar la nulidad por la nulidad misma.

Sobre el particular cabe traer a colación que a idénticas conclusiones arribó el Juez a cargo del Juzgado Nacional en lo Criminal y Correccional Federal Nº 11, en donde tramitó la denuncia efectuada por la apoderada de la recurrente. En efecto, se dijo allí que *"si bien los funcionarios de la A.F.I.P. fueron recibidos por quien se presentara como Socia Gerente de la empresa, pese a que no ejercía ese cargo al momento de la inspección, lo cierto es que los responsables de MEBAL S.R.L. tuvieron acceso a los antecedentes de la fiscalización y además obtuvieron fotocopias luego de lo actuado en ella…"*.

En ese contexto, no pueden acogerse –como se dijo- sus agravios dirigidos a obtener la nulidad del procedimiento con sustento en que la toma de inventario, relevamiento de personal, captura de documentos y compulsa de libros no contaron con autorización del responsable de la firma.

Finalmente, tampoco procede la impugnación del procedimiento fiscalizador porque algunos de sus proveedores y clientes fueron circularizados con anterioridad a la notificación de la Orden de Inspección. Ello

por cuanto tal accionar del ente fiscal reposa en las facultades que la ley le otorga para obtener información con trascendencia tributaria tanto de los contribuyentes como de terceros vinculados a ellos.

Como señala Eseverri Martínez *"un sistema tributario que utiliza para la gestión de sus figuras impositivas un modelo generalizado de autoliquidaciones no puede servirse sólo de los datos que espontáneamente le suministra el sujeto pasivo, y por ello, la necesidad de acudir a terceras personas (agentes económicos, profesionales, entidades financieras, fundaciones, jueces, magistrados, entre otros) para alcanzar con mayor sensación de realidad los niveles de capacidad contributiva que manifiestan los ciudadanos"* (Vid. Prólogo a la obra de López Martinez, "Los deberes de información tributaria", IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, p.8).

Y para cumplir ese cometido, la administración *"actúa con amplias facultades de investigación y fiscalización –como lo reconoce la doctrina y el derecho comparado- utilizando potestades de derecho público, diferentes de los derechos de los acreedores de derecho privado, en la medida en que el ordenamiento jurídico se las ha concedido y a los solos efectos de asegurar el cumplimiento de las obligaciones legales preexistentes, que son, como dice Sainz de Bujanda, "los presupuestos legitimadores del ejercicio de las potestades" (cfr. "Valdes Costa, R, "Instituciones de derecho tributario", De Palma, Bs.As., 1992, p.14).*

Ello así, no se advierte que el accionar del ente fiscal se encuentre desprovisto de legitimidad, toda vez que se dirigió a obtener información de las operaciones desarrolladas por la recurrente.

A mayor abundamiento, cabe señalar que en ningún momento se esbozan los agravios que ese accionar provocó, limitándose a cuestionar el momento de los requerimientos. En esa dirección, acoger ese planteo implicaría declarar la nulidad por la nulidad misma.

V.2.- La recurrente articula nulidad del acto administrativo con sustento en la imposibilidad de tomar vista de la totalidad de las actuaciones. Manifiesta que la resolución que dispuso su reserva es posterior al pedido de vista, por lo tanto no le resulta oponible.

En primer término, cabe recordar que el artículo 38 del decreto reglamentario de la ley 19.549 vigente a la sazón establecía que*: "La parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante, podrán tomar vista del expediente durante todo su trámite, con excepción de aquellas actuaciones, diligencias, informes o dictámenes que, a pedido del órgano competente y previo asesoramiento del servicio jurídico correspondiente, fueren declarados reservados o secretos mediante decisión fundada del respectivo subsecretario del Ministerio o del titular del ente descentralizado de que se trate"*.

No se encuentra en discusión que con sustento en dicha norma reglamentaria, la administración resolvió, mediante Disposición 70/03, de fecha 5 de junio de 2003, publicada en el Boletín Oficial el 9/6/2003, la reserva de la Nota Nº 1399/03 DIR REG SUR Reserva Fiscal Mebal S.R.L. – Bundes S.R.L. DJDV Nº 103/03 DJDV Nº 108/03 y de las actuaciones registradas bajo SICOEX Nº 19867-4240-03. El fundamento de dicha reserva se expone en sus considerandos y apunta a la necesidad de preservar la confidencialidad en atención a razones de estrategia fiscal. Asimismo, se explica que las actuaciones reservadas son de estricto carácter técnico dirigidas al adecuado ejercicio de las facultades verificadoras y que allí se encuentran antecedentes de la denuncia "B" presentada contra MEBAL S.R.L.-BUNDES S.R.L. (vid. Dictamen de fs. 39/45 del cuerpo Multinota Impositiva, 10/6/03).

Aclarado ello, se pudo constatar que con fecha 13 de mayo de 2003 la recurrente solicitó vista de las actuaciones, la que fue conferida. Ello surge del acta de fecha 28 de mayo de 2003 pues se dejó constancia

que se le exhibió al Sr. Norberto Balmaceda, que se presentó en su carácter de socio gerente de la sociedad recurrente, un cuerpo principal de 37 fojas y dos cuerpos de circularizaciones con un total de 241 fojas. Se dejó constancia allí que los cuerpos exhibidos constituyen la totalidad de los expedientes con que se cuenta.

En ese contexto, tengo para mí que los agravios no pueden ser acogidos favorablemente en tanto la administración actuó con apego a la reglamentación y que una vez tomada la decisión sobre la reserva –la que como se dijo, se encuentra debidamente fundada- no altera su resultado el hecho de que el pedido de vista se haya efectuado con anterioridad.

V.3.- Que finalmente corresponde analizar los agravios dirigidos a obtener la nulidad de los actos en crisis con sustento en la ausencia de causa y motivación.

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, no pueden ser acogidos favorablemente toda vez que surge de la lectura de los actos impugnados los hechos y el derecho en que se sustentan, además de guardar debida correspondencia entre la exposición de motivos con la conclusión a la que se llega en cada uno de tales actos.

Por último, con idénticos fundamentos ha de rechazarse la impugnación por falta de motivación, pues en definitiva la recurrente articula su defensa con sustento en argumentos que versan sobre sus discrepancias con los actos administrativos, que se dirigen más a la procedencia de la determinación que a su nulidad.

En mérito a lo expuesto, voto por rechazar la nulidad articulada por la recurrente, con costas.

VI.- Que sentado lo que antecede, procede analizar los distintos agravios dirigidos a obtener la revocación de los actos venidos en recurso, tratándose en primer término los vinculados con el impuesto al valor agregado.

Dos son los aspectos cuestionados por el organismo fiscal, a saber: a) ajuste en los débitos fiscales por los períodos 8/2001 a 7/2002 al considerar la diferencia de $ 53.835,53.- entre las ventas declaradas en el impuesto a las ganancias del período 2002 y las informadas en el IVA en el mismo período correspondían a ventas omitidas y b) se consideraron alcanzadas por el impuesto las quitas concursales.

VI.a).- Que con respecto al primero de los ajustes, cabe señalar que la recurrente explica que la diferencia es consecuencia de la inclusión en el rubro ventas de la ganancia proveniente de la erradicación de pasivos de aquellos acreedores que no verificaron sus créditos en el concurso.

En primer término debe tenerse presente que la fecha de apertura del concurso –que no se

encuentra discutida- fue el 16/9/2002 y la fecha de cierre del ejercicio fue el 31/7/2002.

En ese contexto, le asiste razón al ente fiscal en este aspecto pues no pudo la actora incluir montos originados en proveedores que no se presentaron a verificar cuando aún no se había iniciado el concurso. A ello, debe agregarse el plazo de prescripción de dos años dispuesto por la ley de concursos y quiebras.

A mayor abundamiento, debe señalarse que tampoco coinciden los importes con los declarados en el impuesto a las ganancias. En efecto, en este último gravamen declaró por este concepto (acreedores que no verificaron) la suma de $ 111.472,02.- y en el valor agregado, $ 53.835,53.-

Finalmente, y como destaca el juez administrativo, en los estados contables no se hizo mención alguna al respecto, así como no exhibió asientos, registraciones contables o documentación que acredite sus dichos sobre la composición del rubro ventas.

VI.b).- Con respecto a las quitas concursales, debe señalarse que la recurrente sostiene en su escrito de recurso que el ente fiscal impugnó este concepto porque no contaba con documentación que avalara que la suma de $ 10.580,26.- correspondiente al débito fiscal de la quita concursal. Por su parte, la representación fiscal reposa su defensa en los dichos de la jueza administrativa que sustenta su criterio en la ausencia de pruebas que acrediten que aquél importe se corresponde con las quitas concursales.

En primer término, corresponde recordar que no se encuentra en discusión en autos la cuestión litigiosa resuelta por nuestro Máximo Tribunal in re “Celulosa Campana S.A.”, de fecha 3/3/2015, sino la inexistencia de pruebas que acrediten los importes que la recurrente considerara como débito fiscal producto de las quitas concursales.

Para acreditar sus dichos, la recurrente produjo informe pericial contable.

En relación a ello, cabe poner de relieve la fuerza de convicción que a mi juicio merece el aludido dictamen pericial, en el cual los expertos disienten en sus conclusiones. Preguntados sobre este aspecto, el experto de la apelada manifiesta que “las registraciones contables del período que nos atañe se encuentran en libros extraviados, por lo que no se pudo determinar lo solicitado, ya que las preguntas versan sobre registraciones contables de esos períodos”. En tanto, la experta de la recurrente informa que para referirse al tema comparó las planillas IVA Ventas con la documentación respaldatoria (facturas, notas de crédito), habiendo verificado de conformidad que la totalidad de las registraciones son coincidentes con los comprobantes respectivos, de la que surgiría la veracidad del precitado planillado extra-contable. Agrega que comparó el total mensual de la columna de IVA de las planillas de IVA Ventas con el débito fiscal informado en las Declaraciones Juradas de IVA correspondientes al período bajo análisis detectando que el débito fiscal declarado es mayor al débito fiscal que surge del IVA Ventas y su documentación respaldatoria. “Efectuada la suma algebraica entre la DDJJ y la documental, se consta que la diferencia asciende a $ 10.580,26, cifra esta que coincide con el total de la columna “débito fiscal quita” del anexo “cálculo iva de la quita concursal” que formara parte integrante del recurso de apelación…”.

Debe destacarse, previo a toda otra consideración, que nuestro ordenamiento positivo señala expresamente que “... la fuerza probatoria del dictamen pericial será estimada por el juez teniendo en consideración la competencia de los peritos, la uniformidad o disconformidad de sus opiniones, los principios científicos en que se funden, la concordancia de su aplicación con la sana crítica y demás pruebas y elementos de convicción que la causa ofrezca” (cfr. art. 477 del C.P.C.C.).

Es ello así a mi juicio y a los fines que aquí interesan, el informe del perito designado a solicitud de la actora, carece de fuerza convictiva en tanto no reposa en información emanada de libros rubricados, aseveración ésta que no se encuentra controvertida.

A esta altura, resulta innegable la importancia que reviste en materia tributaria, la emisión, registración y conservación de los comprobantes y demás documentos respaldatorios de todas las operaciones, en especial las comerciales, que realizan los contribuyentes de los diversos tributos, puesto que se hallan ligadas, en definitiva, a la determinación de sus obligaciones sustantivas.

Dicha relevancia es recogida por el art. 33 de la ley 11.683 en cuanto al deber de llevar libros por parte de los comerciantes matriculados, y que tiene su fuente en las obligaciones que en el carácter de tales les impone el Código de Comercio. De acuerdo con este plexo normativo, aquél se encuentra obligado a llevar los Libros Diario y el de Inventarios y Balances, debidamente rubricados (art. 44). Asimismo, con respecto a las formalidades que deben cumplimentar, el artículo 53 exige que deben llevarse debidamente encuadernados y foliados, siendo requisitos además que los mismos se encuentren rubricados antes la autoridad de control.

Sobre esta cuestión, ha dicho la Corte Suprema que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes, a lo que se agrega que la tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva (Fallos: 314:1376; 316:1190).

Es ello así que se comparte la conclusión del perito interviniente por la apelada en cuanto a la imposibilidad de realizar una correspondencia fidedigna entre los datos consignados en la documentación de respaldo y las declaraciones juradas toda vez que no puede verificarse si aquella responde a la totalidad de las operaciones de la recurrente.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución que determinó la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado. Con costas.

VII.- Que corresponde entonces analizar los cuestionamientos efectuados por la recurrente a la determinación de impuesto a las ganancias, que consisten en: a) impugnación de la deducción en concepto de gastos bancarios; b) la impugnación del ajuste de la base imponible, períodos 2004 y 2005, en concepto de ganancia gravada no declarada con origen en la quita concursal, por errónea aplicación del artículo 30 del DR de la LIG y c) cálculo de la quita concursal e incorrecto cálculo de la quita concursal.

VII. a).- Que la recurrente califica de arbitraria la impugnación de los gastos y comisiones e intereses bancarios devengados por el Banco Provincia de Buenos Aires y de Galicia con posterioridad al cierre de la cuenta corriente y hasta la fecha de presentación del concurso.

Sobre esta cuestión, cabe señalar que con respecto a la cuenta de gastos “Comisiones y gastos bancarios”, el ente fiscal señala que sólo se aportaron los importes consignados en forma global, encontrándose algunos exteriorizados dentro de la cuenta comisiones e intereses bancarios, incluida dentro de la cuenta Retribución por Servicios por un total de $ 12.163,60.- y por otra parte dentro de la cuenta propiamente dicha de Comisiones y gastos bancarios por $ 46.737,97.-, ascendiendo a un importe total de $ 58.901,57.- Ahora bien, del relevamiento de los extractos bancarios –remitidos por las entidades bancarias y la propia recurrente- efectuado por los funcionarios fiscales, se detectó una diferencia de $ 28.134,57.-, circunstancia que originó la correspondiente impugnación por carecer de respaldo.

Ahora bien, a raíz de las manifestaciones de la recurrente y de las pruebas y medidas para mejor proveer ordenadas en sede administrativa, la jueza administrativa confirmó el ajuste salvo en lo que se refiere a los intereses devengados por el préstamo del Banco de la Provincia de Buenos Aires por la suma de $ 426.- y a la partida denominada “Intereses por descubierto” por un importe de $ 8027,03.-, montos y conceptos que son detraídos del ajuste practicado. Por ello, este ajuste quedó limitado al importe de $ 19.771,54.-

Al respecto, la recurrente esgrime como defensa que el ente fiscal no computó los gastos e intereses devengados con posterioridad al concurso –acompaña cuadro Anexo I-. Más dichas manifestaciones lucen huérfanas de probanzas toda vez que –como se señaló supra- aquellos conceptos que contaron con certificaciones bancarias fueron considerados en la instancia administrativa. Por tal razón, corresponde confirmar este ajuste.

VII.b.) La recurrente se agravia del ajuste de la base imponible, períodos 2004 y 2005, en concepto de ganancia gravada no declarada con origen en la quita concursal, por errónea aplicación del artículo 30 del DR de la LIG.

Cabe señalar que, sobre este aspecto, la jueza administrativa reposa su ajuste en la ausencia de elemento probatorio que acredite la inclusión de la ganancia proveniente de la quita concursal en su declaración jurada. Por su parte, la recurrente alega que incluyó aquellos conceptos en el rubro “Otros Ingresos” del Estado de Resultados incorporado a los Estados Contables.

Llegados a esta instancia a mi criterio le asiste razón al ente fiscal en tanto la circunstancia alegada por la recurrente no ha quedado acreditada en autos. En principio porque no puede considerarse que la quita concursal haya quedado exteriorizada en una cuenta “Ingresos”, sin identificar. A ello cabe agregar que los importes no son coincidentes.

Por otra parte, no acompañó pruebas que acrediten sus dichos.

VII.c) Por último, la recurrente se agravia de la utilidad proveniente de la erradicación de pasivos, imputados en el período fiscal 2005. Sus agravios cuestionan el accionar del ente fiscal que –a su criterio- impugnaron sus declaraciones juradas con el único argumento del plazo de dos años para verificar las deudas de aquellos acreedores que no se presentaron en el concurso. Sus agravios cuestionan el accionar del Fisco pues –a su criterio- la ganancia por los pasivos no verificados se encontraban incluidos en los estados contables cerrados al 31/7/2002 por un importe de $ 53.833,53.-, suma que se presenta como estimación de tal circunstancia.

Explica que el importe correspondiente a este concepto fue cancelado contra la cuenta de resultados positivo y por lo tanto al cierre del período 2002 se encontraba saldada.

Sentado ello, le asiste razón a la apelada en su impugnación. En efecto, la recurrente incluyó en las ventas, la ganancia proveniente de los pasivos correspondientes a los acreedores que no se presentaron a verificar con anterioridad al inicio del concurso. Tampoco se verificó observación sobre dicha situación en las notas de los estados contables que detallaban la composición de las ventas.

Destáquese que la fecha de presentación del concurso alegada por la recurrente no ha sido probada en autos.

Por otra parte, como ya quedó dicho –Vid. Considerando VI.b.-, más allá de los esfuerzos efectuados por la experta contable designada por la recurrente, sus manifestaciones carecen de rigor técnico en atención a

que no reposan en documentación fidedigna.

Finalmente, merece tener presente que en los importes declarados por este concepto en el impuesto al valor agregado y a las ganancias no coinciden. En aquél impuesto, asciende a $ 53.833,53.- y en ganancias a $ 111.472,02.-

Ello así, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto determina la obligación de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, periodos fiscales 2002, 2004 y 2005, con costas.

VIII.- Que restan tratar los agravios dirigidos a obtener la revocación de la determinación del impuesto a la ganancia mínima presunta, que consisten en a) impugnación ajuste diferencia de cambio activada; b) impugnación de altas de bienes de uso de los ejercicios fiscales 2001; c) impugnación de las amortizaciones tomadas en defecto y d) la impugnación de la detracción de deudores incobrables.

Con respecto al primer punto, la recurrente cuestiona la impugnación de la diferencia de cambio para los períodos 2003 y 2004. Entiende que la activación se acreditó con los despachos de importación oportunamente relevados y que no se le requirió más documentación –vg. registraciones contables-, correspondiendo la deducción por este concepto sobre el activo computable.

En cuanto al segundo cuestionamiento, sostiene que la jueza administrativa toma como ciertas las afirmaciones de los funcionarios fiscales en el informe de la medida para mejor proveer. Dice que los fiscalizadores nunca procedieron a listar las facturas de compra que avalaron las altas de los ejercicios 2001 y 2004 por encontrarse sin orden conceptual o cronológica; que los dichos de los inspectores no encuentran sustento en papeles de trabajo, por lo que las conclusiones a las que arriba constituyen una clara violación a su derecho de defensa en juicio. Acompaña en esta instancia documental que a su criterio justifica los conceptos impugnados.

Con respecto a las amortizaciones, considera que yerra el ente fiscal en esta impugnación porque el método elegido es el contemplado en la ley del impuesto.

Sobre las impugnaciones por deudores incobrables, explica que se realizaron porque fueron computadas en períodos fiscales distintos al que correspondería.

Ahora bien, conforme se desprende de las actuaciones administrativas y del informe final de inspección, la información de la recurrente sobre este gravamen se encontraba siendo analizada por la Sección Verificaciones de la Agencia Nº 43. Es así que los actuantes pudieron constatar que la recurrente había presentado declaraciones juradas por el período 2001 una vez iniciada la fiscalización y rectificado la correspondiente al período fiscal 2003. La declaración jurada por el período fiscal 2004 no fue presentada.

Los actuantes verificaron que de las declaraciones juradas presentadas surgen ajustes impositivos negativos, sin respaldo documental. Los ajustes efectuados al Activo del período no coinciden con los Estados Contables aportado.

En atención a la reticencia de la recurrente en cumplir con los requerimientos formulados con respecto a este gravamen, se la notificó que la fiscalización se ampliaba a los períodos fiscales 2002, 2003 y 2004. Frente a ese nuevo requerimiento, la recurrente presentó recurso de reconsideración, que fue rechazado con fecha 26/4/2005 (vid. Fs. 33/35 del cuerpo GMP). Con idéntica fecha se notifica nuevamente el requerimiento librado en oportunidad de notificarse la ampliación de la fiscalización.

En esta oportunidad, la recurrente plantea recurso de apelación contra la resolución que rechazó su reconsideración. La División Revisión y Recursos notifica a los actuantes que dichos actos son preparotorio y en consecuencia no son pasibles de recurso alguno, por lo que remitió el trámite a la Dirección Regional Sur a efectos de que –en caso de compartir el criterio- se remitan las actuaciones a la División Fiscalización para la prosecución de las tareas de fiscalización que se estimen pertinentes.

Luego de tales pasos procesales y ante el incumplimiento de los requerimientos efectuados a fin de que acredite los ajustes negativos realizados sobre sus Activos a fin de obtener la base imponible, se consideró pertinente la impugnación de las declaraciones juradas presentadas y se inició el correspondiente procedimiento determinativo.

Es menester aclarar que si bien la recurrente explicó el mecanismo seguido para obtener la base imponible no acompañó documentación de respaldo.

A raíz de ello, con sustento en el activo consignado en los Estados Contables aportados (períodos 2002 y 2003) y el activo consignado en la declaración jurada del impuesto a las ganancias (período 2004), no admitiéndose ajuste negativo alguno en virtud de la falta de presentación de papeles de trabajo y documentación respaldatoria que los avale, el ente fiscal procedió a ajustar la base imponible del impuesto correspondiente a los períodos fiscales 2002, 2003 y 2004, determinándose su obligación en consecuencia.

Sentado lo expuesto, corresponde señalar que no le asiste la razón a la actora en sus planteos, toda vez que surge evidente que las liquidaciones de impuestos efectuadas por el organismo fiscal se basaron en los datos que pudo obtener durante el proceso de fiscalización y posterior determinación de oficio.

Respecto de los diversos ajustes que pretende efectuar y sobre los que reposa su recurso, cabe señalar que no acompañó ante sede administrativa ni ante esta instancia prueba alguna que logre desvirtuar las conclusiones a las que arribó el ente fiscal.

Llegados a esta instancia, cabe tener presente que en el caso bajo examen resulta aplicable la regla *“onus probandi incumbit ei qui dicit”;* es decir que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Circunstancia que no ha sucedido en autos, pues la recurrente esgrime argumentos huérfanos de respaldo probatorio, razón que conduce a la confirmación del accionar fiscal y del acto determinativo dictado en consecuencia. Con costas.

IX.- Que debo ahora expedirme sobre la procedencia de las sanciones aplicadas, que el ente fiscal subsume en el artículo 45 de la ley de rito. La recurrente funda su defensa en la ausencia de fundamentación y ausencia de culpa en su accionar.

El artículo 45 de la ley 11.683 –to. En 1998 y sus modificaciones- 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. 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, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que la recurrente presentó declaraciones juradas inexactas en los impuestos al valor agregado, a

las ganancias y a la ganancia mínima presunta, lo que originó el ingreso de impuesto menor al correspondiente.

En ese contexto, 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.*

8º) 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).

9º) 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, es menester destacar que la recurrente -como se dijo- no esgrime ningún elemento exculpable de su conducta, limitándose a argumentar que los actos no se encuentran debidamente fundados y que no se ha probado su culpabilidad, argumentos que deben ser desechados.

En efecto. En los actos venidos en recurso se exponen claramente los hechos que dan sustento a la imputación y el accionar desplegado por la recurrente al presentar declaraciones juradas inexactas. En contrapartida, en sus argumentos no expone elementos o probanza que exculpe su conducta omisiva, por lo que corresponde confirmar las sanciones aplicadas, que lucen correctamente cuantificadas. Con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere a la solución propiciada por la Vocal Instructora, excepto en lo que se refiere a la imposición de costas de la nulidad analizada en el Considerando V, correspondiendo resolver dicho planteo sin costas, toda vez que no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (Conf. C.S.J.N., "Bolland y Cía. S,A.", 21/2/2013).

II.- Que, en cuanto a la graduación de las multas aplicadas, entiendo que corresponde reducirlas a su mínimo legal en atención a que los actos atacados no han fundamentado el agravamiento de la pena del contribuyente de autos, y que el mismo carece de antecedentes infraccionales –hecho que, en principio llevaría a reducir el quantum de las multas al mínimo legal de la escala punitiva-.

Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reducen las sanciones.

La Dra. O’Donnell dijo:

Adhiero al voto de la Vocal Instructora, salvo respecto del tratamiento de las costas de la nulidad tratada en el Considerando V, que adhiero al voto del Dr. Porporatto en su primer Considerando.

En mérito al resultado de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones venidas en recurso, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas acompañadas y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.28 12:47:34 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.28 14:37:26 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.28 16:30:51 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.28 16:30:52 -03:00