República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-61685882-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 30 de Mayo de 2023

Referencia: Cordillera Nevada. Sentencia. 2da. Nom.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Agustina O´Donnell (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el Expediente N° 36.558-I caratulado ***“CORDILLERA NEVADA S.R.L. s/Apelación.***

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 83/105 vta. se interpone un recurso de apelación contra las resoluciones de la AFIP-DGI de fecha 06/07/2012 en virtud de las cuales se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01 a 12/2007 y en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2007, con más intereses resarcitorios y se aplican multas con sustento en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.

En primer lugar sostiene que las resoluciones que apela carecen de una debida explicación sobre los motivos por los cuales el juez administrativo consideró que existieron fondos no justificados en la cuenta corriente de la sociedad.

Aduce que se determinaron de oficio las obligaciones en los impuestos en cuestión, a pesar de la existencia de constancias respaldatorias que demostraban que tales diferencias no respondían a ventas omitidas e ingresos no declarados.

En este sentido, agrega que todos los elementos respaldatorios que se adjuntaron a la inspección fiscal acreditan la veracidad de las declaraciones juradas de la empresa y la inexistencia de fondos no justificados. Plantea que no existió ningún hecho cierto y probado por el Fisco que pueda dar sustento al procedimiento sobre base presunta.

Explica que la sociedad se dedica a arrendar inmuebles y por ende la única actividad y consecuentes únicos ingresos son los que resultan del cobro de los cánones por el alquiler de sus dos inmuebles comerciales.

Afirma que los ingresos netos correspondientes al período fiscal 2007 ascienden a la suma de $ 244.391,61 y provienen de la actividad señalada.

Dicha renta –dice- es la única que percibió la sociedad en tanto que los inmuebles en cuestión son los únicos bienes que los socios poseen en el país, y únicamente desarrollan la actividad de locación de inmuebles, por lo que entiende que presumir como renta el importe que los socios de la firma depositaran en la cuenta corriente de la empresa resulta improcedente, pues se estaría presumiendo la existencia de una renta, cuando no se ha determinado previamente la existencia de otros bienes o actividades no declaradas que pudieran generarla.

Sostiene que el importe de $ 395.000.- depositado en enero de 2007, representa la devolución al sistema bancario de fondos oportunamente retirados por los socios, que se originaron en el cobro de alquileres durante los períodos 2004 a 2006 y que fueron retirados de la cuenta bancaria por la desconfianza en el sistema bancario.

Enfatiza que los depósitos efectuados en los períodos 2004 a 2007 provienen de los alquileres cobrados a empresas de primera línea, como son: Web House, Citibank Argentina y Tarjeta Nevada, existiendo contratos firmados que respaldan lo expuesto y que fueron aportados a la inspectora actuante.

Aclara que, a partir de 2008, los alquileres los comenzaron a declarar las personas físicas en forma personal y la sociedad dejó de operar, pero mantuvo abierta la cuenta bancaria.

Manifiesta que, en el mes de enero de 2007, la empresa envío dinero, por pedido de sus socios y a través de su apoderado, para cancelar los derechos de importación de cables para motocicletas por $ 395.000.-.

Explica que por tal razón, dicha suma fue depositada en la cuenta para su posterior transferencia vía cuenta bancaria de la sociedad, a la firma HJ Motor Argentina S.A..

Sostiene que, si bien con fecha 15 de diciembre del 2010, se aportó a la AFIP el Balance del período fiscal 2007, el Juez Administrativo prosiguió con los ajustes sin tomar en cuenta, ni siquiera analizar el balance de la sociedad, lo que determina –dice- su nulidad por apartarse de la información cierta de la empresa, demostrativa de la inexistencia de ingresos no declarados y/o ventas marginales.

Añade que las resoluciones desconocen el principio de la realidad económica emergente de los acontecimientos en cuestión. Afirma que los ajustes se sustentan en la presunta existencia de rentas no declaradas por una suma de dinero cuyo origen y circuito fue debidamente explicitado.

Asimismo, alega que el organismo fiscal ha empleado la presunción del art. 18, inc. g), de la ley 11.683 para considerar, en forma automática, la existencia de ventas o servicios gravados en IVA y omitidas de declarar, sin acreditar que ese “incremento” responda a “operaciones marginales”.

Cuestiona los intereses resarcitorios, pues a su criterio no existió mora culpable en su obrar, por lo que no se le puede exigir que cargue con intereses calculados por cinco años. Además, sostiene que los intereses calculados son confiscatorios del derecho de propiedad por entender que las tasas aplicadas resultan muy superiores a las tasas consideradas aceptables y sensiblemente superiores a las que el Fisco Nacional devuelve a

los contribuyentes en los casos de repetición de tributos.

Respecto de las sanciones aplicadas, entiende que se produjo una contradicción en la doble calificación penal, tanto en el impuesto a las ganancias como en el impuesto al valor agregado, respecto a un mismo obrar.

En ese sentido, sostiene que el ajuste en el IVA es una traspolación mecánica del ajuste en el impuesto a las ganancias.

A su vez, sostiene que es improcedente el ilícito sobre la base de una determinación de oficio presuntiva y, a su vez, con doble presunción. Agrega que el Fisco utilizó una presunción para tener por acreditado así un obrar ilícito.

Afirma, en función del detalle que efectúa, que deben revocarse las multas atento a no encontrarse cumplidos los componentes del elemento objetivo requerido por la norma, esto es la liquidación inexacta de los tributos y la existencia de culpa en la conformación de la declaración jurada.

Cita doctrina y jurisprudencia que entiende avalan su postura.

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

II.- Que a fs. 48/141 contesta el Fisco Nacional el traslado del recurso, y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos de la causa.

III.- Que a fs. 155 se tiene a la actora por desistida de la prueba pericial contable.

A fs. 158 se abre la causa a prueba.

A fs. 162 se intima a la recurrente para que designe nuevo apoderado, atento a la renuncia al mandato y patrocinio presentado a fs. 161.

A fs. 165 se declaró a la actora en rebeldía ante el incumplimiento a la intimación cursada.

A fs. 168 se le dio por decaído su derecho a producir la prueba informativa.

A fs. 169 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala “A”.

Por último, a fs. 170 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que corresponde en primer término tratar el planteo de nulidad opuesto por la recurrente que sustenta en la falta de consideración de la información brindada por la empresa que entiende resultaba demostrativa de la inexistencia de ingresos no declarados. En este sentido, plantea que el Juez Administrativo practicó los ajustes impugnados, sin considerar el balance del período fiscal 2007 aportado por la sociedad.

En este sentido, preciso es recordar que 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.

En ese contexto, los argumentos expuestos por la recurrente no pueden tener acogida favorable. En efecto, en primer término, cabe señalar que el ente fiscal cumplió con las disposiciones de la ley, pues de las actuaciones administrativas se desprende que se cumplió con el procedimiento establecido con el objeto de resguardar el derecho de defensa de la contribuyente.

Ello así, no se encuentra justificante que avale la declaración de nulidad, entendida aquélla como la sanción que se impone a actos que presentan un vicio o violación de una forma procesal o que se haya omitido un acto que acarree el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puede dar lugar a la indefensión.

Por su parte, y en cuanto a la falta de consideración del balance presentado, corresponde señalar que surge de los actos apelados, que el juez administrativo analizó dicho instrumento, pero lo consideró insuficiente para acreditar lo expuesto por la recurrente, ante la falta de otros elementos respaldatorios que resulten conducentes a tal fin, por lo que no le asiste la razón a la recurrente en su planteo. En definitiva, el mismo cuestiona las conclusiones del juez administrativo, lo que correspondería –de asistirle la razón- la revocación del acto y no su nulidad.

V.- Que conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados y de las resoluciones que ante esta instancia se apelan (vid. fs. 6/52) la recurrente fue fiscalizada por el organismo fiscal en uso de las facultades que le son propias, requiriéndole que aporte la documentación respaldatoria de sus operaciones y ante la falta de aporte de los elementos que le fueran requeridos, los actuantes analizaron la información obrante en la base de datos del organismo. En base al sistema SITERA, se obtuvo el detalle de las acreditaciones en las cuentas bancarias en el período comprendido entre enero y diciembre de 2007, como así también las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado por los períodos fiscales enero a agosto de 2007 y las retenciones y percepciones del gravamen, entre otras.

Del análisis efectuado, se observó que, por el período comprendido entre enero y diciembre de 2007, el monto de las acreditaciones de la empresa en sus cuentas bancarias ascendió a la suma de $ 768.697.-, resultando superior al monto de ventas totales por los períodos fiscales enero a agosto de dicho año, que ascendió a la suma de $ 311.277,74. Se deja constancia que no presentó las declaraciones juradas de IVA por los períodos septiembre a diciembre de 2007.

En razón de lo expuesto, el organismo fiscal inició el correspondiente procedimiento de determinación de oficio que culminó con las resoluciones que ante esta instancia se discuten. De tales resoluciones se desprende que el Juez Administrativo aplicó las disposiciones del art. 18 inc. g) de la ley 11.683, y por ende consideró que los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superaron los ingresos declarados del año 2007, representaban en el impuesto al valor agregado: montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del cálculo del incremento patrimonial, más el 10% en concepto de renta dispuesta o consumida. Se aclara que el pago del impuesto en estas condiciones no genera crédito fiscal.

Añade el Juez Administrativo que la diferencia así determinada, fue prorrateada en función de los montos declarados y a los importes resultantes en cada período fiscal se les aplicó la alícuota vigente a los efectos de

determinar los débitos fiscales omitidos. Para obtener los débitos fiscales totales para cada período fiscal, se sumaron los débitos fiscales declarados y los determinados por el organismo fiscal y finalmente, se computaron las retenciones y/o percepciones que surgen de la base de datos del Fisco.

En el impuesto a las ganancias, los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superaron los ingresos declarados por el período fiscal 2007, representan ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de depósitos en concepto de incremento patrimonial, más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

Ello así, al importe del resultado impositivo declarado por la firma se le adicionó el monto de los ingresos omitidos y se obtuvo el resultado impositivo por el período fiscal 2007. Al importe resultante se le aplicó la alícuota del gravamen a efectos del cálculo del impuesto determinado del período. Por último, se computaron las retenciones y/o percepciones del gravamen que surgen de la base de datos del organismo.

En base a los ajustes explicitados, el organismo fiscal procedió a conferir vista al contribuyente y a dictar las resoluciones determinativas que ante esta instancia apela.

VI.- Que en función de lo expuesto, corresponde examinar en primer lugar si la metodología empleada por el organismo recaudador, se adaptó a la preceptiva legal, aspecto cuestionado por la recurrente.

Cabe precisar que si bien la ley impone al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente “con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente” (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, “Cafiero y Pollio S.A.”, 28/6/2001). Como enseña el Profesor Dino Jarach, “cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas-, la Dirección General Impositiva…debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria….Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso…puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva…” (Jarach, Dino, “Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos”, en “Estudios de Derecho Tributario”, Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

Es decir que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con "probabilidad" (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten "presumirlas".

Como con acierto explicara la Sala B de este Tribunal en el conocido precedente "Dadea, Marta Elisa", "…debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados" (22/12/83).

VII.- Que bajo tales pautas, y en lo que se refiere al método empleado, la recurrente plantea su disconformidad por considerar que el organismo procedió a determinar de oficio aun cuando existían constancias respaldatorias que demostraban que las diferencias detectadas no respondían a ventas omitidas o ingresos no declarados. En este sentido, afirma que no existió ningún hecho cierto y probado por el Fisco que pueda ser sustento del razonamiento efectuado y plantea que el organismo fiscal utilizó la presunción del art. 18 inc. g) de la ley 11.683, para considerar en forma automática que existieron ingresos omitidos, sin acreditar que ese incremento responda a operaciones marginales.

Sentado lo expuesto, es dable señalar que, conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados (vid. informe final de inspección a fs. 34/40 del cpo. resp. solidaria) la empresa no presentó, durante la inspección, la documentación solicitada oportunamente por los actuantes y por ende procedieron a analizar la información obrante en las bases de datos del organismo, a partir de la cual se detectó un monto de acreditaciones bancarias que superaba al monto de las ventas totales declaradas por los períodos fiscales 01 a 08/2007.

En razón de lo expuesto, se advierte que el proceder fiscal se ajustó a derecho, encontrándose debidamente sustentada la aplicación del art. 18 inc. g) de la ley de procedimiento fiscal, al verificar el organismo fiscal que los depósitos de su cuenta corriente superaban al monto declarado en concepto de ingresos gravados, y ante la falta de presentación durante el procedimiento llevado adelante por el organismo fiscal, de constancias que permitan considerar que no se trataban de ingresos omitidos.

En efecto, según lo informado por el área fiscalizadora, la empresa no cumplió con el requerimiento de fecha 04/05/2010, ni tampoco con su reiteratorio, razón por la cual la fiscalización, acudió a la información que obtuvo de sus bases de datos.

Si bien en el descargo presentado en contestación a la vista conferida, expuso, al igual que lo hizo ante esta instancia, que los fondos en cuestión representaban la devolución al sistema bancario de fondos previamente retirados por los socios y originados en el cobro de alquileres durante los períodos 2004 a 2006, no se aportaron en sede administrativa, elementos con entidad suficiente para corroborar sus dichos. En efecto, los estados contables correspondientes al ejercicio económico 2007 –que fueron legalizados con posterioridad a la comunicación por parte del área fiscalizadora de los ajustes de inspección-, resultan insuficientes para apoyar lo manifestado por la recurrente, al no haber presentado elementos adicionales conducentes a tal fin.

Por su parte, tampoco arrimó ante este Tribunal elementos hábiles en apoyo de su tesitura. En este sentido, cabe señalar que se la tuvo por desistida de la prueba pericial contable, al no proponer perito contador, y se le dio por decaído su derecho a producir la informativa, al no promover su producción.

A mayor abundamiento, se comparten las conclusiones dispuestas por la alzada, sobre las determinaciones basadas en un único indicio, respecto a que *"Aún cuando, en principio, pudiera merecer reparos que la determinación sobre base presunta se exhiba como fruto de un único indicio, lo cierto es que, en el caso bajo examen, la contribuyente prescindió de aportar elementos, fuera de sus propias declaraciones, que justifiquen, de algún modo, que los depósitos bancarios en cuestión tuviesen un origen distinto a los ingresos obtenidos por su actividad gravada.*

De modo que, no se advierte de autos que el método utilizado resulte irrazonable, atento a que, conforme surge de las actuaciones, los depósitos bancarios de la actora están estrechamente vinculados con su actividad gravada." (cfr. CNACAF, "Kim So Youn" del 13/03/2018).

En razón de ello, no habiendo presentado la recurrente probanza para acreditar sus dichos respecto al origen de los fondos que sustentaron los ajustes, corresponde que sean confirmadas las determinaciones de impuesto aquí apeladas, con costas.

VIII.- Que en punto a los intereses resarcitorios, cabe recordar, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió en la causa "Citibank NA" del 1/6/2000, que la exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor, restrictivamente apreciadas, le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario –en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1 de la L. 11683, t.o. en 1998 y Fallos: 307:412), que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los intereses (Fallos: 308:283; 316:42 y 321:2093).

En tal sentido, el Alto Tribunal dijo que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto –o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede, otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, entre otros procedentes, Fallos: 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas –conf. CSJN – "Citibank NA (TF 15575-I) c/DGI").

En el subexámine la recurrente, más allá de las manifestaciones introducidas, no arrimó causales exculpatorias como para eximirla de los intereses resarcitorios correspondientes.

IX.- Que también corresponde rechazar el agravio de la recurrente dirigido a impugnar la liquidación de intereses con sustento en las tasas de interés aplicadas, las que entiende muy superiores a las tasas consideradas aceptables. Nuestro Máximo Tribunal en la causa "Orcana Orazió" 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.

En razón de todo lo expuesto, corresponde confirmar la liquidación de intereses que surge de las determinaciones apeladas, con costas.

X.- Que, finalmente corresponde expedirse respecto a las multas aplicadas 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.

De tal forma, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión. 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).

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

Ello así, cabe señalar que se encuentra debidamente verificado el aspecto objetivo requerido, toda vez que se confirmaron los ajustes que surgen de las determinaciones practicadas y en cuanto al planteo de la recurrente sobre la doble calificación penal que, según entiende, efectuó el Fisco en el impuesto a las ganancias e impuesto al valor agregado, respecto de un mismo obrar, cabe señalar que no le asiste la razón.

En efecto, no se trató de una doble calificación penal, sino que se inició el correspondiente sumario para encuadrar la conducta de la recurrente, respecto de los ajustes practicados en los impuestos señalados, encontrándose tal proceder ajustado a derecho.

Por su parte, también debe rechazarse el planteo respecto a la improcedencia de aplicar sanciones en determinaciones sobre base presunta. En efecto, tratándose de la aplicación de multas por omisión, conf. art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, y encontrándose acreditada la materialidad de la infracción, la exención de responsabilidad sólo podría fundarse ante la verificación de un error excusable.

Por su parte, no se advierte que se encuentre configurado un 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. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere a los Considerandos I a IX del voto de la Dra. Guzmán.

II.- Que en relación a las sanciones aplicadas comparto los argumentos expuestos por la Vocal preopinante en cuanto confirma las mismas, no obstante, no surge del Informe Final de Inspección ya mencionado en este decisorio que la recurrente presentara antecedentes infraccionales, lo cual conduce a reducir las multas aplicadas a su mínimo legal en el 50% de los gravámenes dejados de ingresar en su justa medida, con costas en la parte que se confirman y por su orden en relación a la reducción de las mismas.

La Dra. O´Donnell dijo:

I.- Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

En mérito a la votación que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas, en todas sus partes. Con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.30 13:09:36 -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: 2023.05.30 15:40:19 -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: 2023.05.30 17:53:39 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.05.30 17:53:40 -03:00