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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-68501289-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Junio de 2023

Referencia: Bodegas y Viñedos Garbin. Sentencia.

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° 32.949-I caratulado “***BODEGAS Y VIÑEDOS GARBIN S.A. s/Apelación”***.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 42/49 vta. se interpone un recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 25/11/2008 en virtud de la cual se determina de oficio la obligación tributaria frente al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2002 a 2005, con más intereses y se aplica una multa con sustento en el art. 45 de la ley 11.683.

Aduce la recurrente que el organismo fiscal impugnó un pasivo bancario por considerarlo inexistente.

Sostiene que el préstamo en cuestión se encontraba prescripto en cuanto a la posibilidad de reclamo alguno sobre su existencia. Advierte que, corroborada dicha situación, el organismo fiscal cambia la óptica de la pretensión, apuntando al ajuste por diferencia de cambio producido en el ejercicio 2002, como consecuencia de la debacle económica producida a fines de 2001.

Explica que dicho ajuste consistió en el incremento real del pasivo en pesos, a raíz de la pesificación al tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio económico.

Dice que de la contestación al oficio dirigido al BankBoston surge que, si bien el préstamo no fue otorgado por dicha entidad, corresponde a un préstamo financiero otorgado por el Fleet National Bank Boston, respecto del cual el BankBoston actuó como intermediario.

Enfatiza que ha demostrado la evolución completa de todo el movimiento de dinero y su contabilización, como así también de los movimientos bancarios asentados en los correspondientes extractos del BankBoston como intermediario receptor de toda la operatoria.

Enumera la documentación relativa a los préstamos que se encuentra agregada en el expediente administrativo.

Considera que, en este caso, se encuentra ampliamente demostrado el movimiento físico del dinero, totalmente bancarizado, desde el ingreso de los fondos, sus aplicaciones y utilización por parte de la empresa, como así también los correspondientes pagos de capital e intereses.

Señala que la cancelación del préstamo se efectivizó por parte de un socio de la empresa, padre de las actuales socias mayoritarias, con fondos propios provenientes de su actividad como accionista y director de la empresa y de otras en las que participó activamente, y por otra parte, con fondos legítimamente generados por su actividad industrial en Estados Unidos.

Explica que la cancelación por un tercero se produjo debido a que, ante las presiones del Banco acreedor, el cual pretendía la cancelación del préstamo, y encontrándose la empresa en tratativas de renegociación con un "Pull" de Bancos formado por los bancos acreedores de la misma, el Sr. Alejandro Garbín, con la intención de no complicar las negociaciones mencionadas, ofrece constituir una garantía con sus ahorros depositados en el mismo Banco. Agrega que el Banco acreedor acepta la propuesta formulada, con el dinero depositado en su cuenta particular del Bank Boston Miami.

Agrega que el Bank Boston, no obstante que el depósito se efectuaba como garantía, y ante la presentación en Concurso Preventivo de la Empresa Deudora, decide unilateral e intempestivamente, la transferencia a la cuenta N° 9057312 de titularidad de Alejandro Garbin y su esposa por la suma de U$S 2.397.192,91, y el 25/11/2005 realiza el débito con afectación a la cancelación del préstamo.

Por su parte, sostiene que el crédito reclamado por el organismo fiscal se encuentra prescripto. En este sentido, explica que, el mismo día en que operaba el vencimiento del plazo del art. 56 de la ley de la L.C.Q., el organismo fiscal presentó por incidente de verificación tardía, el pedido de verificación condicional del crédito individualizado como "ajustes no conformados", donde se limita a presentar una liquidación de una determinación que inaudita parte practicó, fuera de todo procedimiento legal, sin acompañar o referenciar la documentación que sustentaba su pretensión.

Sostiene que la AFIP, con su presentación tardía, respecto del crédito ajustes no conformados, hizo una reserva de verificación, para que no se le prescriba su crédito, lo cual -dice- no resulta procedente. Cita jurisprudencia para avalar su postura.

Explica que en el caso de las determinaciones de oficio, debe primero iniciar la AFIP el procedimiento correspondiente y una vez firme la cosa juzgada administrativa tiene pleno valor en el proceso concursal, sirviendo como instrumento de verificación.

Entiende que el plazo acotado de prescripción de 2 años aplicable sólo en el ámbito del concurso preventivo, de conformidad con lo dispuesto por el art. 56 de la ley concursal, alcanza también a los créditos privilegiados del Fisco.

Aduce que el curso de la prescripción lo hubiese interrumpido, si el organismo recaudador hubiese

notificado antes de que feneciera el término de prescripción, la iniciación del procedimiento correspondiente.

Plantea que, en este caso, la iniciación del sumario se notificó con fecha 8 de abril de 2008 y la prescripción liberatoria en los términos del art. 56, se produjo el 26 de octubre de 2007.

En cuanto al ajuste por intereses presuntos resultante de la aplicación del instituto de la disposición de fondos a favor de terceros por operaciones entre empresas del mismo grupo, expone que los movimientos entre compañías responden a movimientos naturales y comunes como grupo económico, dado que los titulares de las 3 sociedades en esos momentos, incluso tenían la misma sede fiscal y administrativa de los negocios. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Respecto de la multa aplicada, sostiene que no procede su aplicación, en tanto se basa en una determinación de oficio que resulta improcedente.

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

II.- Que a fs. 97/107 vta. contesta el recurso la representación fiscal, y por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona que se confirme el acto apelado, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 114 se abre la causa a prueba. A fs. 227 se clausura el período probatorio y se eleva a conocimiento de la Sala A.

A fs. 230 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 236/240 el alegato del Fisco Nacional, no habiendo hecho uso de ese derecho la recurrente.

Finalmente, a fs. 242 pasan a sentencia.

IV.- Que en primer lugar, corresponde expedirse sobre la prescripción opuesta por la recurrente, atento a considerar que se encontraba vencido el plazo estipulado por el art. 56 de la ley de Concursos y Quiebras, para verificar el crédito ante el juez del concurso. Se agravia de la resolución que verifica de manera condicional el crédito individualizado como “Ajustes no conformados”, que presentó el organismo fiscal a través de un incidente de verificación tardía, sin que se hubiera iniciado el procedimiento de determinación de oficio del impuesto en cuestión.

Sobre esta cuestión se expidió la Sala “A” de este Tribunal -en su anterior integración- in re “Sociedad Anónima Organización Coordinadora Argentina” de fecha 21/09/2012, cuyos fundamentos se comparten. Allí se sostuvo que *“..con relación a la prescripción de las acciones del Fisco para verificar el crédito surgido del ajuste practicado al contribuyente, cabe tener presente que no se trata de un supuesto de prescripción tributaria sino de prescripción concursal, la que pone un límite temporal de dos años desde la presentación en concurso para articular la pretensión verificatoria de créditos fiscales de causa o título anterior al concurso por vía incidental tardía.*

El artículo 56 de la Ley de Concursos y Quiebras (N° 24522, modif. por Ley 26086) en su sexto párrafo dispone que "El pedido de verificación tardía debe deducirse por incidente mientras tramite el concurso o, concluido éste por la acción individual que corresponda, dentro de los dos años de la presentación en concurso…. Vencidos esos plazos prescriben las acciones del acreedor tanto respecto de los otros acreedores como del concursado, o terceros vinculados al acuerdo, salvo que el plazo de prescripción sea menor".

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en autos "AFIP-DGI s/ casación en autos: Bodegas y Viñedos El Águila SRL s/concurso preventivo" (11/8/2009), con remisión al dictamen de la Procuradora General de la Nación, entendió que aún frente a obligaciones de naturaleza tributaria opera la prescripción abreviada del citado artículo 56 de la LCQ.

En efecto, las alternativas que posee el Fisco frente al concurso son realizar la Insinuación preventiva a través de la reserva efectuada en oportunidad de la demanda tempestiva de verificación o demanda de verificación tardía también preventiva, antes del vencimiento de los dos años estatuidos en el artículo 56 de la ley concursal."

En el caso particular de autos, se desprende que el organismo fiscal se presentó a verificar el crédito de manera preventiva a través de un incidente de verificación tardía, por lo que cabe concluir que su accionar se ajustó a derecho, correspondiendo rechazar la prescripción alegada por la recurrente.

Por su parte, corresponde señalar que la decisión tomada por el juez del concurso respecto de la solicitud de verificación del crédito efectuada por el Fisco, no puede ser revisada por este Tribunal, en tanto se encuentra fuera de su competencia.

V.- Que tampoco le asiste razón a la recurrente en su planteo de prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar ajustes que se originan en un préstamo respecto del cual ya se encontraban prescriptas las acciones y poderes fiscales.

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

Sentado ello, corresponde señalar que, respecto del impuesto a las ganancias del período fiscal 2002, el plazo de prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2004, y por ende, al 25 de noviembre de 2008, fecha en que se dicta la resolución determinativa de oficio de los períodos 2002 al 2005, el Fisco se encontraba habilitado para dictar la resolución aquí apelada, al no haberse cumplido el plazo de prescripción legalmente previsto, y resultando por ello evidente que tampoco se encontraba cumplido el plazo respecto de los períodos posteriores, incluidos en aquella determinación, razón por la que corresponde rechazar el planteo de prescripción introducido por la recurrente.

VI.- Que conforme surge de la resolución apelada ante esta instancia y de los antecedentes acompañados a la causa, el organismo fiscal efectuó una verificación a la recurrente, cuya actividad principal es la "elaboración y fraccionamiento de vinos", cerrando sus ejercicios comerciales en el mes de diciembre de cada año. Además, se encuentra inscripta con la actividad cultivo de vid y transporte automotor de cargas y se presentó en concurso de acreedores el 25 de octubre de 2005. De la documentación aportada durante la fiscalización, surge que la empresa contabilizó al 31 de diciembre de 2002 un pasivo en dólares con el Banco Bank Boston S.A. Sucursal Argentina por la suma de $ 14.086.600.-, razón por la que se le requirió el origen y demás condiciones de dicho préstamo. Luego de analizar los elementos aportados por la empresa en respaldo del préstamo en cuestión, la fiscalización procedió a circularizar a las entidades financieras que se consignan en los estados contables como acreedoras de la empresa, verificando que las respuestas aportadas por estas entidades coinciden

con lo expresado en los respectivos estados contables de la responsable, excepto en el caso del Bank Boston Argentina NA. En razón de lo expuesto, se cursaron sendos requerimientos al Bank Boston, surgiendo de las respuestas brindadas que si bien dicha entidad no otorgó préstamos a la empresa, contaba con un acuerdo de servicios administrativos con Fleet National Bank (entidad financiera del exterior) para realizar determinadas tareas administrativas (que incluía entre otras facultades la de certificación de firmas, recepción de documentación y emisión de comprobantes por su cuenta y orden) en relación de los préstamos desembolsados por esta última entidad a favor de personas físicas o jurídicas domiciliadas en la República Argentina.

Posteriormente, y a raíz de la presentación de la empresa en Concurso Preventivo de Acreedores, el 14 de junio de 2006, personal del organismo fiscal se constituyó en el domicilio de la Contadora que intervenía como síndico del Concurso, quien informó que la firma concursada declaró un pasivo con el Bank Boston NA por U$S 2.200.000, que no ha sido verificado por esa entidad.

En razón de lo expuesto, el Fisco concluyó que la empresa no aportó los antecedentes necesarios y suficientes que justifiquen los pasivos computados, los que tampoco pudieron ser corroborados en toda su magnitud con la información obtenida, por lo que consideró que tales fondos no habían sido recibidos en carácter de préstamo. En consecuencia, se impugnó la deducción computada de los intereses y las diferencias de cambio por revaluación de saldos, en los balances fiscales 2002 a 2005, al no resultar de aplicación los artículos 68 y 97 de la ley del impuesto a las ganancias.

Por su parte, la fiscalización observó los mayores de las cuentas que integran el rubro “Cuentas por cobrar por ventas” verificando que se incluían movimientos relacionados con gestiones comerciales de las empresas y otros que reflejan operaciones de préstamos de dinero entre empresas vinculadas o de financiamiento de empresas que, si bien forman parte del grupo económico, no poseen una actividad afín, ya sea relacionada o complementaria. Ello así, se analizó la documentación aportada, advirtiendo que no surge que esas operaciones hayan sido realizadas en interés de la empresa, toda vez que representan préstamos de dinero que reducen la capacidad operativa de la misma, sin que devengue interés alguno que compense dicha restricción. Por ello, el organismo fiscal consideró que los saldos impagos al cierre de los ejercicios 2003, 2004 y 2005, previamente depurados, se consideran fondos dispuestos a favor de terceros, siendo de aplicación lo establecido en el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias y 103 de su D.R.. En consecuencia, se procedió al cálculo del interés presunto conforme la normativa legal en vigencia y aplicando las tasas establecidas por el Banco de la Nación Argentina para los períodos fiscales involucrados.

En razón de todo lo expuesto, concluye el organismo fiscal que, del cómputo de los ajustes descriptos, resultó un impuesto mayor al declarado por la responsable, en los períodos fiscales 2002 y 2004, en cambio, en el período fiscal 2003 se determinó un impuesto menor al declarado y en el período fiscal 2005, se reduce el quebranto impositivo declarado por la responsable. Ello así, se procedió a conferir la vista de los cargos formulados dando inicio al procedimiento de determinación de oficio que culminó con la resolución que ante esta instancia se apela. En la resolución apelada se deja constancia que, en el período fiscal 2003 la determinación efectuada dio lugar a un pago en exceso de $ 401.017,98, por el que corresponde la aplicación del penúltimo párrafo del art. 81 de la ley de procedimiento fiscal. En consecuencia, se procedió a imputar el pago en exceso del impuesto a las ganancias, al saldo de impuesto a ingresar por el período 2002.

VII.- Que debe este Tribunal expedirse respecto de la impugnación del pasivo registrado por la recurrente en base a un préstamo en dólares que se encontraba contabilizado con fecha 31/12/2002, por la suma de $ 14.086.600.

En este sentido, se deja expresa constancia que el Juez Administrativo impugnó el carácter de "préstamo" de los fondos recibidos, y por ello considera que no resultan de aplicación las previsiones contenidas en los arts. 68 y 97 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Sentado lo expuesto, corresponde analizar el elenco probatorio acompañado a la causa, a efectos de decidir sobre la veracidad del préstamo impugnado.

En esa dirección, cabe mencionar que se encuentran agregados en los antecedentes administrativos, sendas contestaciones por parte del BankBoston (vid. Cpo. Auxiliar de documentación N° 1 de los ant. Adm.), en respuesta a los pedidos de información cursados durante el procedimiento seguido ante el organismo fiscal. En efecto, la gerencia de Asuntos Legales de la entidad referida (vid. fs. 72 de los a.a.) indicó los importes que fueron depositados en las cuentas bancarias de la recurrente durante el año 1999 y que se originaron en préstamos otorgados por Fleet National Bank (entidad financiera del exterior). A su vez, manifestó que "*... BankBoston N.A. Sucursal Buenos Aires, contaba en ese momento con un acuerdo de servicios administrativos firmado con Fleet National Bank para realizar determinadas tareas administrativas (que incluía entre otras facultades la de certificación de firmas, recepción de documentación y emisión de comprobantes por su cuenta y orden) en relación de los préstamos desembolsados por esta última entidad a favor de personas físicas o jurídicas domiciliadas en la República Argentina*."

Por su parte, la gerencia también informa (vid. fs. 80 de los a.a.) que las operaciones de cancelación de intereses "operación N° 2575806" debitados de la cuenta corriente en pesos de la empresa Bodegas y Viñedos Garbin S.A. que se detallan en el oficio cursado por la fiscalización, corresponden a un préstamo financiero otorgado por Fleet National Bank, Boston, Massachusetts, USA y no por BankBoston N.A., Sucursal Buenos Aires. Además, en la contestación obrante a fs. 84 también se indica que los importes detallados por el Fisco en el oficio y debitados de la cuenta corriente en pesos de la empresa Bodegas y Viñedos Garbin S.A., corresponden a un préstamo financiero otorgado por Fleet National Bank y no por BankBoston N.A.. Cabe aclarar que, en este último oficio, la fiscalización consultó por montos debitados que surgían, en un caso, de un comprobante "cancelación de intereses" y en, los demás, de comprobantes denominados "cancelación de operaciones".

Asimismo, obran agregados en los antecedentes administrativos (vid. cpo. Auxiliar de documentación N° 1) los extractos bancarios y los comprobantes que tuvo a la vista el organismo fiscal y sobre los cuales cursó las respectivas solicitudes de información al BankBoston.

VIII.- Que sentado ello, debe destacarse que se encuentra acreditado el efectivo ingreso del dinero en las cuentas bancarias de la recurrente, como así también las posteriores cancelaciones parciales del capital recibido y el pago de los intereses correspondientes, de acuerdo con los extractos bancarios que tuvo a la vista la fiscalización y en virtud de las respuestas a los oficios cursados al BankBoston, en los que se señalan las operaciones a las que corresponden los montos acreditados y debitados de las cuentas bancarias de la actora y especifica que el Bank Boston no otorgó los referidos préstamos sino que actuó como intermediario de los préstamos otorgados por el Fleet National Bank (entidad financiera del exterior) a la recurrente.

En razón de lo expuesto, se concluye que los elementos tenidos a la vista resultan suficientes para tener por acreditada la veracidad del préstamo financiero en tanto se probó fehacientemente su existencia, magnitud y modalidades de la operación, habiendo quedado demostrado –para quien suscribe- la realidad de la operatoria financiera desarrollada, su secuencia completa, la titularidad de los fondos, su entrega al deudor y su posterior restitución, por lo que corresponde revocar los ajustes que impugnaron las deducciones por intereses y diferencias

de cambio computadas en la liquidaciones del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2002, 2003, 2004 y 2005.

IX.- Que corresponde referirse ahora sobre el interés presunto calculado, al haber verificado el Fisco que se produjeron disposiciones de fondos a favor de terceros, en razón de las operaciones de préstamos de dinero entre empresas vinculadas o de financiamiento de empresas que, si bien forman parte del grupo económico, no poseen una actividad afín, ya sea relacionada o complementaria. Ello así, surge de la resolución apelada que se analizó la documentación aportada por la empresa, advirtiendo que no surge que esas operaciones hayan sido realizadas en su interés, toda vez que representan préstamos de dinero desembolsados por la actora y otorgados a empresas del mismo grupo, que reducen la capacidad operativa de la firma, sin que devengue interés alguno que compense dicha restricción.

Sentado lo expuesto, cabe señalar que el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias dispone que *"Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a), y que no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el interés del OCHO POR CIENTO (8 %) anual, el importe que resulte mayor."*

Por su parte, el art. 103 del D.R. de la ley del impuesto especifica que *"A los efectos de la aplicación del artículo 73 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamos, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deben considerarse generadoras de beneficios gravados."*

"Se considerará que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente."

En este sentido, alega la recurrente que los préstamos otorgados a empresas que forman parte del mismo grupo económico, responden a movimientos naturales y comunes entre las empresas integrantes del grupo y en tanto que los titulares de las 3 sociedades en esos momentos, incluso tenían la misma sede fiscal y administrativa de los negocios.

En ese contexto, corresponde señalar que la Corte Suprema se expidió sobre el tratamiento dispensado por la ley para las disposiciones de fondos a favor de terceros, cuando involucre a sociedades integrantes del mismo grupo económico, en el fallo "Fiat Concord S.A." de fecha 06/03/2012, en donde se expuso que *"...Que, como ha quedado delimitada la jurisdicción del Tribunal, éste debe ceñirse a decidir: a) si puede considerarse que ha mediado una disposición de fondos o bienes efectuada en favor de un "tercero", en los términos de la norma que se examina, cuando aquélla se realiza entre sociedades vinculadas que integran un mismo conjunto económico; b) si —como lo sostiene la apelante— el "interés de la empresa" al que alude la ley, debe ser entendido como el interés de dicho conjunto, y no, el del sujeto que efectúa la disposición de fondos o bienes.*

8°) Que, contrariamente a lo sostenido por el apelante, el hecho de que la disposición de fondos se efectúe — como ha ocurrido en el caso— entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente, no impide

considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, en los términos del art. 73 que se examina, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria.

En rigor de verdad, el ordenamiento argentino no regula los conjuntos económicos como estatutos autónomos. No lo hace la ley tributaria ni la legislación comercial, puesto que, el principio general, es considerar a las sociedades integrantes de aquéllos como partes independientes en tanto se ajusten a las prácticas normales del mercado, sujetándolas al deber de llevar sus registraciones contables en forma separada (ver art. 5°, ley 11.683; art. 1° de la ley del impuesto a las ganancias y su art. 14, en la redacción dada a partir del dictado de la ley 21.481 —B.O. 5/1/77— y en las sucesivas reformas, al primitivo texto de la ley 20.628 —B.O.31/12/73—; arts. 33, 63 y 64 de la ley de sociedades comerciales), reservándose para casos de excepción la posibilidad de prescindir de la individualidad jurídica de cada sujeto, y de considerar, a los fines fiscales, a todos ellos como una unidad.

En efecto, como lo precisó este Tribunal, la "...relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente [respecto de la sociedad dominante] ni anula su capacidad jurídica tributaria" (Fallos: 286:97). En el mismo sentido afirmó que ciertas circunstancias particulares "...autorizan el tratamiento excepcional que esta Corte ha dispensado a otros conjuntos económicos, según las argumentaciones expuestas en los ya citados precedentes de Fallos: 286:97 y 287:79, sin que ello importe reconocer a aquella vinculación el estatuto autónomo de un sujeto pasivo de la obligación tributaria para los gravámenes controvertidos en esta causa...", pues "...para la solución del sub lite no se ha desconocido la existencia de dos sociedades de capital perfectamente delimitadas conforme al orden jurídico privado, ni tampoco la personería jurídica de la sociedad local" (Fallos: 307:118).

9°) Que, establecida la individualidad jurídica de cada sujeto, cabe concluir que cuando el art. 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en "interés de la empresa" —recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la presunción operará si los fondos entregados en calidad de préstamo no responden a operaciones propias del "giro de la empresa"—, no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes."

En base a la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal, corresponde señalar que en el caso de autos, el proceder fiscal se ajustó a derecho al aplicar los intereses presuntos correspondientes, por los préstamos otorgados por la actora a empresas integrantes del mismo grupo económico, y no habiéndose acreditado, por lo demás, que tales préstamos hayan sido realizados en interés de la firma que efectuó la disposición de fondos, por lo que corresponde confirmar el presente ajuste.

X.- Que corresponde ahora analizar la sanción aplicada por los períodos fiscales 2002 y 2004, que el ente fiscal subsume en el artículo 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, respecto del ajuste que se confirma, tal como quedó explicado en el Considerando IX.

Sentado lo que antecede, 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).

En ese contexto, corresponde analizar la procedencia de la sanción aplicada.

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 y 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 en proporción al impuesto que se confirma, la que se advierte ha sido correctamente cuantificada.

En mérito a lo expuesto, voto por: 1) Confirmar parcialmente la resolución apelada, conforme lo dispuesto en los considerandos VIII, IX y X. Con costas en relación a sus respectivos vencimientos. 2) Ordenar al Fisco Nacional, que en el término de treinta (30) días de notificada la presente, practique la respectiva liquidación, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por idéntico plazo, haciéndose saber que las mismas se encuentran a su disposición en la Mesa de entradas de este Tribunal.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Adhiero a los relatos y a la solución propuesta por la vocal preopinante, a excepción del tratamiento otorgado a la multa respecto de la parte que se confirma.

Que, en atención a los hechos verificados por el organismo fiscal y que fueron detallados por el Vocal preopinante, el contribuyente no logró desvirtuar con prueba suficiente que acredite la existencia de alguna causal

exculpatoria, y se ha confirmado los elementos subjetivo y objetivo que el ilícito en cuestión requiere para su configuración.

Sin embargo, cabe agregar que, la discrecionalidad del juez administrativo en materia de graduación de la pena no queda exenta de la revisión posterior por parte de este Tribunal como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, en el caso concreto, entiendo que corresponde reducirla a su mínimo legal en atención a que el juez administrativo no ha explicado el agravamiento de la pena del contribuyente de autos y que el contribuyente carece de antecedentes infraccionales –hecho que, en principio, llevaría a reducir el quantum de la multa al mínimo legal de la escala punitiva-, es decir 50% del tributo omitido. Costas por el orden causado (de conformidad con el último párrafo del art. 184 de la ley 11683).

II.- A su vez, respecto de los intereses resarcitorios sólo caben respecto a lo que fuera confirmado por este Tribunal, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/DGI, 01/06/2000).

La Dra. O´Donnell dijo:

Adhiero en lo sustancial al relato y a la decisión de la Vocal Instructora.

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

1.- Confirmar parcialmente la resolución apelada, conforme lo dispuesto en los considerandos VIII, IX y X. Con costas en relación a sus respectivos vencimientos.

2.- Ordenar al Fisco Nacional, que en el término de treinta (30) días de notificada la presente, practique la respectiva liquidación, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por idéntico plazo, haciéndole saber que las mismas se encuentran a su disposición en la Mesa de entradas de este Tribunal.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.13 16:39:02 -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: 2023.06.13 16:42:14 -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: 2023.06.14 11:45:33 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.06.14 11:45:34 -03:00