República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-118626624-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 24 de Octubre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EXPTE. N° 42.908-I (Y SUS ACUM.); SERVICIOS DE LIMPIEZA Y MANTENIMIENTO S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° 42.908-I (y sus acum. Expte. N° 42.909-I y EX-2020-12663751- -APN-SGAI#TFN), caratulado "SERVICIOS DE LIMPIEZA Y MANTENIMIENTO S.A." a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 32/42, 123/135 y a fs. 220/230 se presenta la parte actora e interpone recurso de apelación contra las resoluciones N° 90/2015 (DV CRR2), N° 91/2015 (DV CRR2) y N° 23/2020 (DV CRR2), suscriptas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la Dirección General Impositiva.

Que a través de la resolución N° 90/2015 (DV CRR2), de fecha 10/04/2015, se le determina de oficio un nuevo resultado neto del periodo fiscal 2010, arrojando un Impuesto a las Ganancias determinado que asciende a la suma de $655.626,73 y estableciéndose un nuevo saldo a favor de la contribuyente de $10.526,31.

Mediante la resolución N° 91/2015 (DV CRR2), también de fecha 10/04/2015, se le determina el Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los periodos fiscales 10/2009 a 09/2010 por la suma de $3.863.747,18 con más la suma de $6.544.081,67 en concepto de intereses resarcitorios. Haciéndose expresa reserva de la eventual aplicación de las sanciones que pudieran corresponder, en los términos del art. 20 de la Ley N° 24.769, vigente al momento de los hechos.

Finalmente, por medio de la resolución N° 23/2020 (DV CRR2), de fecha 03/02/2020, se le aplica una multa de $11.591.241,54 respecto del IVA de los periodos fiscales 10/2009 a 09/2010, equivalente a tres (3) veces el tributo presuntamente evadido, con sustento en los arts. 46 y 47 inc. a), b) y c) de la ley de procedimiento fiscal.

Cabe señalar que los ajustes practicados por el Fisco Nacional se fundamentan en la detección de un plazo fijo (PF) constituido con fecha 18/08/2010, por un importe de $400.000, el cual no habría sido exteriorizado ni en los Estados Contables presentados por la actora ni en sus respectivas declaraciones juradas presentadas. Asimismo, en el marco del IVA, se procedió a impugnar los créditos fiscales declarados por la contribuyente, en virtud de la ausencia de documentación respaldatoria que los justifique.

En primer lugar, expone los argumentos de hecho y de derecho que motivaron los ajustes fiscales.

Entiende que deviene improcedente la aplicación de la figura del incremento patrimonial no justificado, por cuanto se está frente a lo que considera un mero error de exposición. Al respecto señala que, si bien todas las operaciones comerciales fueron debidamente registradas, el sistema contable produjo un desdoblamiento de la información, exteriorizándola de manera parcial y generando registros paralelos, cuya existencia fue advertida recientemente, como así también los saldos contables que fueron imputados erróneamente en rubros que no corresponden.

Sostiene que, si bien aportó toda la documentación que le fuera requerida, el Fisco Nacional solamente observó alguna de ella, razón por la cual entiende que las resoluciones apeladas deben ser revocadas.

Con sustento en la doctrina y jurisprudencia citada en su escrito de apelación, plantea la irrazonabilidad de la aplicación de las presunciones establecidas en el art. 18 de la ley de procedimiento fiscal.

En relación con los intereses resarcitorios, la actora se agravia de su aplicación por considerar que no se configuran los elementos subjetivos que habilitan su procedencia, por cuanto la obligación principal se encuentra recurrida y en atención a que lo accesorio sigue la suerte de principal.

Por su parte, plantea la nulidad de la multa aplicada en atención a que, conforme los arts. 21 y 22 de la Ley N° 24.522 de Concursos y Quiebras, la apertura del concurso preventivo suspende el trámite de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado por causa o título anterior a su presentación. En tal sentido, explica que dicha suspensión ocurrió a partir de la publicación de edictos (10/7/2018), momento en el cual el debate de las cuestiones debió presentarse ante la sede concursal y haberse dado intervención a la Sindicatura, hecho que no ocurrió.

Al respecto, sostiene que el Fisco Nacional demoró seis años en sustanciar el procedimiento, habiendo transcurrido sin causa alguna que lo justificara, el plazo establecido por el art. 24 de la ley N° 11.683 (Artículo 24 del texto vigente, según Ley N° 23495/1987).

Manifiesta que el proceso en cuestión adolece de irregularidades, que no pueden ser subsanadas por la resolución en crisis.

Aduce que, si bien el Fisco Nacional califica su conducta como fraude, dicha circunstancia no ha quedado corroborada en la causa penal, a ello sumado que no se encuentra firme dicho proceso. Asimismo, remarca que el Organismo Fiscal carece de crédito reconocido a su favor, toda vez que no se ha presentado en el concurso preventivo a denunciarlo, ni siquiera mediante incidente de verificación tardía.

Se agravia por cuanto entiende que, sin precedente alguno, se le aplicó el máximo de la pena, considerando que, a tales efectos, ésta debe quedar firme para luego ser reconocida judicialmente en el marco de su concurso preventivo, siendo que, a la fecha, el Fisco Nacional no ha efectuado presentación alguna en dicho proceso, a los efectos de reconocer su crédito, en los términos del art. 32 de la ley de concursos y quiebras.

Cita doctrina y jurisprudencia en favor de su postura. Acompaña prueba documental y ofrece prueba pericial contable. Concede autorizaciones. Finalmente, solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II.- Que a fs. 68/78, 153/166 y a fs. 276/288 se presenta el Fisco Nacional, contesta los recursos interpuestos por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y acompaña los antecedentes administrativos. Se opone a las pruebas ofrecidas por la apelante. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechacen los recursos intentados, confirmando las resoluciones recurridas en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la parte actora.

III.- Que a fs. 173/173vta., se acumula a las presentes actuaciones el Expte. N° 42.909-I.

A fs. 182 y 183 se tuvo por desistida la prueba pericial contable ofrecida en el Expte. N° 42.909-I y N° 42.908-I respectivamente.

A fs. 302/302vta, se acumula el EX-2020-12663751-APN-SGAI#TFN.

A fs. 322/322vta, la recurrente se opone a toda presentación posterior al 17/08/2022 y plantea la prescripción de pleno derecho de las acciones del Fisco Nacional, con sustento en el art. 56 de la ley de concursos y quiebras, indicando que el Organismo *"habiendo transcurrido con exceso todos los plazos previstos por el orden público concursal, no se ha presentado verificar crédito alguno, ni efectuó reserva en el concurso preventivo a los fines del reconocimiento de los créditos indicados, donde surge además, un acuerdo homologado con fecha 15/9/2019 (…)"* (sic).

Del traslado conferido (vide fs. 324), a fs. 327/329 el Fisco Nacional se opone al planteo formulado, por cuanto las causas fueron iniciadas con anterioridad a la fecha de presentación del concurso preventivo.

A fs. 357/357vta. se declara a la Sindico en rebeldía.

A fs. 382, se hace lugar a la oposición a la prueba pericial contable y se resuelve abrir la presente causa a prueba ordenándose el libramiento del oficio dirigido al Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 25 – Secretaría N° 50-, cuya contestación luce a fs. 388/392vta.

En respecto a dicho oficio, el Síndico del Concurso hizo saber que "*Que en estas actuaciones se ha homologado el acuerdo preventivo con fecha 6 de setiembre de 2019, que los acreedores presentados a verificar fueron informados en autos con fecha 4/10/2018…*" y "*De la compulsa de los incidentes indiciados a la fecha, se informa que no se encuentra reclamado por AFIP (hoy ARCA), el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el periodo 10/2009 al 9/2010 por la suma de $ 3.863.747,18*".

A fs. 394 se clausura el periodo probatorio. A fs. 404/413vta., obran agregados los alegatos producidos por el Fisco Nacional, no haciendo uso la recurrente del derecho otorgado fs. 399.

Finalmente, a fs. 415/415vta se disponen los autos para el dictado de sentencia.

IV.- Que corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: "Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 12/2/87, "Stamei

S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario", sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re "Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento", sentencia del 27/4/98 y "Congelados Macchaiavello y Cía. S.A." del 26/4/2007, entre otros).

V.- Que en cuanto a los actos apelados en autos, en atención a una mayor claridad expositiva, conviene detallar en primer término los argumentos que llevaron al Fisco Nacional a practicar los ajustes debatidos en las presentes actuaciones.

De conformidad con los antecedentes administrativos, la recurrente se encuentra inscripta ante la ex AFIP, hoy ARCA, en la actividad de servicios de limpieza en edificios (CIIU 749.300), con cierre de ejercicio el 30 de septiembre.

La fiscalización iniciada, mediante la Orden de Intervención Nº 761.964, tuvo como fundamento la presunta omisión, por parte de la recurrente, de exteriorizar en sus Estados Contables correspondientes al ejercicio 2010, así como en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal mencionado, la existencia de un PF constituido en el Banco Credicoop, Sucursal 07-Tribunales, por un monto de $400.000. Dicho instrumento financiero se encontraba vigente como activo (Bienes) al 30/09/2010, configurando —prima facie— un incremento patrimonial no justificado en el Impuesto a las Ganancias y ventas omitidas en el IVA (cfme. art. 18 de la Ley 11.683), a ello sumado que, en este último, en los periodos fiscales 10/2009 a 09/2010, habría computado créditos fiscales improcedentes, por carecer de documentación respaldatoria.

Ante la falta de respuesta a los requerimientos formulados, los actuantes se constituyeron en el domicilio fiscal de la recurrente, donde el apoderado de la firma procedió a aportar los Estados Contables correspondientes al ejercicio 2010, exhibir el Libro Subdiario IVA Compras y acompañar copia del mismo correspondiente a los períodos comprendidos entre 10/ 2009 y 09/ 2010. Asimismo, puso a disposición los libros contables y societarios, los extractos bancarios, las planillas impresas del Subdiario IVA Ventas y la documentación respaldatoria de las registraciones efectuadas (vide fs. 29/72 y fs. 83/113 del Cuerpo Principal de los Antecedentes Administrativos).

Por su parte, de los sistemas informáticos fiscales, los actuantes constataron la existencia de un certificado de PF constituido en el Banco Credicoop Cooperativo Limitado por la suma de $400.000, previo al cierre del periodo fiscal 2010 y vencido con posterioridad al 30/09/2010, el cual no se encuentra incluido en los Estados Contables aportados (vide fs. 42 del Cpo. Pantallas de Sistemas I de los antecedentes administrativos).

Circularizada la entidad bancaria, informó que se encontraba formalizado en la Sucursal 070- Tribunales a nombre de la recurrente, vigente al 30/09/2010, correspondiente al certificado N° 5323484, emitido en fecha 18/08/2010, con vencimiento el 18/10/2010 y por un monto de $400.000.

En base a todo ello, siendo un activo (bien) de la actora y ante su falta de exteriorización, los actuantes consideraron a dicho PF como un incremento patrimonial no justificado, en los términos del art. 18 inc. f) de la ley 11.683.

La actora argumentó que, por errores en el sistema contable, dicho PF estaría incluido en la cuenta "Deudores por Servicios Prestados" del rubro Créditos Comerciales, pero no aportó documentación alguna que pudiera avalar sus dichos. Ofreció prueba pericial que el Fisco rechazó justamente por la falta de aporte de dichas pruebas documentales, pese a los requerimientos realizados.

En lo que hace al IVA, a la suma de $400.000 se le adicionó un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida

en gastos no deducibles, los que constituyeron ventas omitidas en los periodos fiscales 10/2009 a 09/2010, las cuales se atribuyeron en proporción de las ventas consignadas en las declaraciones juradas presentadas (vide Anexo II de la resolución de IVA).

Por otra parte, los actuantes constataron que, en las declaraciones juradas presentadas por la actora, ésta habría computado un monto de créditos fiscales superiores al registrado en el Libro IVA Compras. Requerida la contribuyente a los efectos de que informe el motivo de las diferencias detectadas, indicó que las mismas obedecen a un error administrativo (vide fs. 153 del Cpo. Ppal. de los AA).

En tal sentido y ante la falta de documentación de respaldo de dichos créditos fiscales frente al requerimiento formulado por los fiscalizadores, los mismos fueron impugnados por la fiscalización, conforme el art. 12 de la Ley del IVA (vide Anexo III de la resolución recurrida).

A los efectos de liquidar el impuesto, se tuvieron en cuenta las retenciones y/o percepciones sufridas, las cuales surgen de las declaraciones juradas presentadas en el IVA de los periodos fiscales 10/2009 a 09/2010, arrojando un saldo a favor del Fisco Nacional de $3.863.747,18.

En cuanto al Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2010, a la suma de $400.000 derivada del PF considerado como un incremento patrimonial no justificado, se le añadió un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles ($40.000), el cual, añadido al resultado final declarado, arrojó un resultado neto ajustado de $1.873.219,23, importe al que se le aplicó la alícuota vigente del 35%, arribando a un impuesto determinado de $655.626,73.

Al respecto, se consideraron las retenciones sufridas, el cómputo del Impuesto a los Débitos y Créditos junto con los anticipos ingresados que constan en la declaración jurada presentada originalmente, arrojando un nuevo saldo a favor de la contribuyente de $10.526,31 (vide fs. 242 del Cpo. Ppal. de los antecedentes administrativos).

Posteriormente, y luego del sobreseimiento a raíz de declararse extinguida la acción penal por la denuncia interpuesta en los términos de la Ley 24.769, se inició sumario que devino en la aplicación de la multa según el art. 46 de la ley de rito, respecto de la determinación de IVA.

VI.- Que, seguidamente, corresponde abocarse al tratamiento del planteo de prescripción formulado por la recurrente respecto de todos los reclamos realizados por el Fisco Nacional en estas actuaciones, en atención a que – según sostiene – se encuentra vencido el plazo previsto en la Ley de Concursos y Quiebras para la verificación de créditos por ante el Juez del concurso preventivo.

A los efectos de analizar los agravios esgrimidos al respecto, corresponde citar el artículo 56 de la Ley de Concursos y Quiebras, el cual, en su parte pertinente, establece que: *"El pedido de verificación tardía debe deducirse por incidentes mientras tramite el concurso o, concluido éste, por la acción individual que corresponda, dentro de los dos años de la presentación en concurso.*

Si el título verificatorio fuera una sentencia de un juicio tramitado ante un tribunal distinto que el del concurso, por tratarse de una de las excepciones previstas en el artículo 21, el pedido de verificación no se considerará tardío, si, no obstante haberse excedido el plazo de dos años previsto en el párrafo anterior, aquél se dedujere dentro de los seis meses de haber quedado firme la sentencia.

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."

Al respecto, esta Sala “B” tiene dicho que tanto la Ley N° 11.683 como la Ley de Concursos y Quiebras han sido dictadas por el Congreso General en función de las facultades que le son propias por la Constitución Nacional. El ejercicio del poder tributario y la regulación de la Ley de Concursos y Quiebras son materias confiadas al órgano de la representación popular. Ambas normas se encuentran en el mismo plano, en la pirámide jurídica. En el conflicto normativo ha de estarse al texto que regula especialmente la hipótesis a dilucidar. La prescripción de las acciones y poderes del Fisco se regla, en el ámbito nacional, en la mencionada Ley 11.683. Ni el Código Civil y Comercial, ni la de quiebras, afectan el dispositivo de la legislación federal (vide *in re* “Bayrescard S.A.” de fecha 15/08/2000, “Induzan S.A.” sentencia del 12/04/2004, “Conarpesa Continental Armadores de Pesca S.A.”, del 28/03/2006 y “La Payunia S.R.L.” del 12/08/2022).

Autorizada doctrina se ha abocado a la cuestión en examen expresando que: “*esa particularidad del crédito fiscal lo distingue de todos los créditos que pueden verificarse en el concurso; y la razón de mayor envergadura, su naturaleza y proceso de determinación, es la que impide la aplicación de una prescripción ajena a su propio régimen de la Ley N° 11.683”. “Las obligaciones tributarias tienen su propio régimen de prescripción de la Ley 11.683, que es una ley federal, y el plazo de prescripción es de 5 años a favor del Fisco para el cobro de sus créditos es una disposición de orden público que responde también a la distinta naturaleza de la deuda frente a las deudas del concursado que son reguladas por el derecho privado”* (“La Prescripción de las obligaciones tributarias en el Concurso Preventivo”, Susana Camila Navarrine PET,26/06/2000).

Cabe destacar que el recurso ante este Tribunal tiene carácter suspensivo, impidiendo al Fisco Nacional accionar contra el contribuyente de que se trate (artículo 167 de la Ley 11.683, t.o. en 1998). Ello trae como consecuencia la aplicación del principio “*agere non valenti non currit prescripto”* (art. 3980, Código Civil y su nota; hoy artículo 2550 del Código Civil y Comercial).

En este sentido, reafirmando la especificidad de la materia tributaria, debe recordarse la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Supercanal S.A.” (2/6/2003), en la que confirmando el criterio del procurador fiscal, expresó que si bien las actuaciones resultan alcanzadas por el fuero de atracción previsto en el artículo 21 de la ley 24.522, “*…deben remitirse al Tribunal donde tramita el concurso una vez cumplido el procedimiento administrativo ya en curso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, destinado a revisar la determinación del crédito efectuado por la Dirección General Impositiva”*.

Por su parte, la Sala V de alzada in re “Valle de las Leñas S.A. c. Dirección Gral. Impositiva”, sentencia del 2005/08/01, sostuvo que *“VI. Que, prima facie corresponde tratar el agravio concerniente a la prescripción. A tales efectos, resulta pertinente decidir si resulta aplicable los dispuesto en el artículo 56 de la Ley 24.522. En este sentido, corresponde poner de resalto que el Congreso de la Nación, con el dictado de la Ley 11.683, ha regulado los plazos de prescripción de las acciones del Fisco Nacional para determinar y exigir el pago de los impuestos.”. “ Que, en cuanto a este punto se refiere, los agravios de la recurrente no pueden prosperar, habida cuenta que: a) el proceso tributario no queda afectado por la fuerza atractiva de los juicios universales previstos en la Ley 24.522; b) las obligaciones tributarias (obligaciones ex-lege) tienen su propio régimen de prescripción contenido en la Ley 11.683, y la naturaleza de la deuda frente a las deudas del concursado (que son reguladas por el derecho privado) es diversa; con lo cual, las normas contenidas en la Ley 11.683 tienen prevalencia sobre la Ley de Concursos y Quiebras, de lo contrario las disposiciones tendientes a regular las relaciones de derecho privado avasallarían el régimen instaurado para el ejercicio de las acciones y poderes fiscales para determinar impuestos y aplicar multas.”*.

Asimismo, si bien la apertura del concurso origina la suspensión de los juicios de contenido patrimonial contra la concursada, en el caso no se trata de un juicio de tal naturaleza contra la contribuyente, sino de un proceso que se

rige por las disposiciones de la citada Ley de Procedimiento Fiscal, tendiente a determinar el monto de los tributos que adeuda la actora al organismo recaudador y, en caso de corresponder, las sanciones pecuniarias (vide CSJN - Fallos 326:2146).

De lo dicho se concluye, por otra parte, que no resulta posible aplicar un plazo liberatorio de una obligación que sólo surge una vez que el Fisco Nacional y este Tribunal se hayan expedido sobre la procedencia del crédito y su monto (vide “Dorita S.A.” del 28/11/2023 de la Sala “C” de este Tribunal).

Por lo tanto, conforme la normativa indicada y en atención a lo expuesto, cabe desestimar lo peticionado por la recurrente, por resultar improcedente.

Cabe destacar que si bien, el planteo de prescripción no fue tratado como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no puede considerarse de forma escindida o autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. C.S.J.N., in re: “Colorín IMSSA (T.F.N. 24.123-I) c/D.G.I.”, sentencia del 2 de julio de 2013).

VII.- Que corresponde a este Tribunal entrar en el análisis de la cuestión de fondo.

Tal como se ha indicado precedentemente, los ajustes formulados por el Fisco Nacional se sustentan en: 1) falta de exteriorización de un PF, constituido el 18/08/2010 por $400.000, considerándolo como ventas omitidas en el IVA y un incremento patrimonial en el Impuesto a las Ganancias, por aplicación de las prescripciones del articulo 18 inc. g) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y 2) Impugnación de los créditos fiscales declarados en el IVA, por falta de documentación respaldatoria.

En lo que hace al primero de ellos, cabe destacar que el legislador, ha aceptado la necesidad de implantar métodos indiciarios con el propósito de contrarrestar la evasión fiscal. La validez de los mismos dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción obrantes en la causa. (doctrina de CNACAF, Sala I, in re “Casado Abel y otros”, 7/5/93).

Que toda determinación sobre base presunta 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, permitiendo arribar al resultado que, “probabilísticamente”, se acerque más a la real magnitud del hecho imponible.

En este caso, el Fisco Nacional, ha aplicado la presunción del inciso f) del art. 18 de la ley de rito, el cual establece, salvo prueba en contrario, que: *“f) Los incrementos patrimoniales no justificados, representan:*

1) En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2) En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal”.

Por su parte, el último párrafo del citado inciso h) indica: “*Las diferencias de ventas a que se refieren los puntos 2*

y 3 de este inciso y de los incisos f) y g) precedentes, serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos en el ejercicio comercial en el que se constataren tales diferencias, prorrateándolas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieran declarado o registrado".

Cabe señalar que este Tribunal tiene dicho que *"los métodos presuntivos para la determinación de tributos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la Administración para que pueda cumplir sus objetivos en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias, o documentación que no resulte fehaciente... deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible*" (cfr. entre otros, Armotec SACIFIC, TFN, Sala B, 10/02/1999, "Victorio Américo Gualtieri S.A.", 08/05/2007).

Es sabido que, en materia de determinaciones de oficio, la ley fija un orden de prelación cronológico: sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible (ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes) se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación. En otros términos, la Administración Fiscal debe primero agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o "sobre base cierta") y, sólo en los supuestos más arriba indicados, recurrir a aquel modo excepcional de determinación.

Ciertamente la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto (ver entre otros: "Dadea, Marta Elisa" - T.F.N. -Sala "B" – 22/12/83, "Antonio Gonzalez y Otros Mansión Almar" - T.F.N. - Sala "D" – 16/8/89, "Beraja, Alberto David y Dwek, José Roberto" - T.F.N. - Sala "A" – 25/2/98).

En tal sentido, el Fisco Nacional, una vez verificada la situación fáctica (consistente en la falta de exteriorización del PF), procedió a determinar la materia imponible en forma presunta, conforme las previsiones de la norma legal pertinente, resultando por ello adecuado el método utilizado.

En el caso de autos, tal como se dijo anteriormente, las determinaciones de oficio practicadas por el Organismo fiscal se fundan en la presunción establecida por el mencionado inc. f) del art. 18 de la ley de rito, esto es, la consecuencia prevista por la ley ante una determinada situación fáctica.

En la materia que se aborda, cabe mencionar que la presente causa refiere a una cuestión de hecho y prueba por lo que la recurrente debió tomar los recaudos suficientes para aportar a la fiscalización y/o en la instancia ante este Tribunal la documentación respaldatoria o prueba eficiente como para contrarrestar las impugnaciones del Fisco Nacional, circunstancia ésta que como se verá en los considerandos siguientes, no fue debidamente acreditada por el recurrente.

Que la necesidad de documentar todos los actos que involucren al contribuyente sólo puede resultar en su propio beneficio para evitar que pueda darse una determinación alejada de la realidad económica, encontrándose a su cargo, como ya se dijo, la obligación de contrarrestar con pruebas fehacientes las conclusiones del Ente Fiscal. Por ello si el actor no contaba con documentación respaldatoria de lo alegado, resultó válido el proceder del Organismo Recaudador de recurrir a las presunciones establecidas en la ley para determinar su obligación impositiva (conf. Sala IV in re: "Rodríguez, Luis A. -TF 15.728-I- c/DGI" del 6/8/2002).

Que en oportunidad de sentenciar en la causa "Emerson Argentina S.A.I.C.", la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que *"...las resoluciones emanadas de la DGI gozan de presunción de legitimidad- art. 12 de la ley*

19549-. Por consiguiente, la carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna, el que debe demostrar los errores que la descalifican; esta conclusión concuerda con lo sostenido por la Corte, en el sentido de que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios..." (sent. Del 30/9/74).

Que cabe destacar que si bien este Tribunal, en virtud de lo dispuesto por el artículo 164 de la ley 11683 tiene *"amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes"*, es jurisprudencia pacifica que en materia de prueba ello no implica *"llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal"* -CNACAF, Sala 2°, "Tamileyfú SRL", sent. del 27/6/72-, debiendo las partes instar el procedimiento en la etapa probatoria, a fin de que el juzgador obtenga el grado más elevado de certeza luego del análisis de la prueba producida.

Siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla *"onus probandi incumbit ei qui dicit"*, es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

En el caso particular, no logran conmover el criterio fiscal las consideraciones efectuadas por la recurrente. En efecto, no basta con invocar, mediante meras manifestaciones que las inconsistencias detectadas se debieron a errores administrativos y a un inconveniente en el sistema contable, que generó la carga parcial y desdoblada de la información en los registros.

La recurrente ofreció en sede administrativa y también lo hizo ante este Tribunal Fiscal una prueba pericial, la que fue rechazada –en el caso de los expedientes donde tramitan las impugnaciones de los impuestos determinados en estas actuaciones, la misma se consideró desistida oportunamente por el Vocal actuante, según fs. 182 y 183- en ambas sedes considerando que previamente en sede administrativa se le había solicitado prueba documental fehaciente y registros contables y/o extracontables de la cuenta “Deudores por Servicios Prestados” del rubro Créditos Comerciales, a fin de verificar si se encuentra incluida, en la composición de la misma el PF omitido (certificado 532484 de fecha 18/08/2010 con vencimiento el 18/10/2010), la cual no fue presentada (vide acto determinativo del Impuesto a las Ganancias, fs. 16 y 17), pese a la intimación realizada por el Fisco Nacional (fs.277/278 cuerpo principal) y tampoco se hizo ante este Tribunal en las presentes actuaciones.

En definitiva, tanto en sede administrativa como ante este Tribunal, no acompañó elementos probatorios suficientes en respaldo de su postura.

Corresponde mencionar que “*la carga de la prueba no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante, es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar, pierde el pleito”* (cf. CNCiv., Sala C - La Ley T.117:808, 11371-S), razón por la cual, corresponde concluir que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones (Art. 377 del C.P.C.C.N.), al no ser sustentados por actividad probatoria idónea, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución apelada en autos.

Por lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste propiciado por el Fisco Nacional en el Impuesto a las Ganancias e IVA, en base al inciso f) del art. 18 de la ley de rito, considerando la existencia de un PF de titularidad del recurrente no exteriorizado en sus declaraciones juradas.

Por otra parte, en lo que hace a la impugnación del crédito fiscal declarado por la actora en el IVA, con sustento en la falta de documentación respaldatoria, es dable destacar que, el art. 12 inciso a) de la ley del IVA dispone que "*del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán: a) el gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios -incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso- y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad. Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación*"

Que tal como explicara nuestro Más Alto Tribunal, por la propia mecánica del impuesto …"*el llamado crédito fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el que aquél pueda ser imputado, lo que implica que el momento en que el adquirente de los bienes satisface el impuesto no coincide con aquel en el cual el tributo ingresado se convierte en crédito fiscal, ya que no solo su medida sino también su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operaciones*" ("Alcalis de la Patagonia S.A.", sentencia del 06/05/1986).

En tal sentido, correspondía a la recurrente acreditar fehacientemente la verdad de sus dichos respecto de las operaciones y su resguardo documental correspondiente (facturas o documentos equivalente) que dieron lugar al cómputo de los créditos fiscales en IVA impugnados por el Fisco Nacional, circunstancia que no ha demostrado al no aportar elementos de prueba pertinentes. Por lo expuesto, corresponde también confirmar este ajuste.

Por ende, ello así, ante la falta de pruebas concretas que logren rebatir los ajustes formulados por el Fisco Nacional en los actos apelados respecto de los impuestos determinados, cabe confirmar aquellos. Con costas a la vencida.

VIII.- Que en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, cabe recordar 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).

IX.- Con respecto a la multa aplicada, en primer lugar, corresponde tratar el planteo de efectuado por la actora, por cuanto considera aplicable la suspensión de los procesos contemplada en los arts. 21 y 22 de la Ley N° 24.522 de Concursos y Quiebras.

Que cabe señalar que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido "Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo", CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; "Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios", CSJN, 6/02/01, T. 324, P. 151; "Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94", C.NAC.CONT.ADM.FED. SALA II, 9/10/96, entre otros).

Al respecto, debe ponerse de relieve que, en relación a lo estrictamente formal, la resolución que aplica la multa, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se hubiera apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

En efecto, tampoco se advierten agravios específicos relativos a supuestos defectos o vicios de la mencionada resolución apelada, con sustento en la suspensión establecida en la Ley de Concursos y Quiebras.

En tal sentido, la Sala "A" de este Tribunal, en los autos caratulados "La Internacional Empresa de Transporte de Pasajeros S.A." (14/07/2017), sentenció que *"si bien es cierto que la ley 24.522 en su art. 21 que la apertura del concurso produce la suspensión de los juicios de contenido patrimonial contra el concursado, debiendo radicarse ante el Juzgado respectivo las causas que tramitan ante la misma jurisdicción judicial, sin embargo no todas ellas lo son, ya que los aspectos especificidad hacen más a mecanismos de conocimiento que a los de ejecución. De modo que tales procedimientos deben realizarse, sea en la vía administrativa como en la jurisdiccional ante este Tribunal, tienden a la exteriorización del hecho imponible y a establecer la medida de la obligación a contribuir o a la aplicación de las sanciones contempladas en la ley 11. 6893 y no deben sustanciarse ante el juez de la quiebra, por estar dirigidos a la constitución del instrumento creditorio de naturaleza tributaria. Así el procedimiento de determinación de oficio y el de aplicación de sanciones como las que aquí se discuten, así como también su régimen recursivo, se reglan, en el ámbito nacional, en la ley 11.683 y en el Código Aduanero con exclusión de las normas de fondo, Ni en Código Civil ni la ley mercantil ni la de quiebras afectan el dispositivo de la legislación federal."*.

Por lo tanto, en atención a lo indicado precedentemente, corresponde no hacer lugar al planteo de nulidad incoado.

Si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia del 24/08/2007), por cuanto *"…al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial…"*.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó 'como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal' (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con él a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* (B- 485-XLV, "Bolland y Cia S.A", sentencia del 21/02/2013).

X.- Que, con relación a la multa por defraudación aplicada en estos actuados, debe dejarse sentado que cuando se

pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que *"el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa"* (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución apelada, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, que no ha aportado documentación respaldatoria, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del Fisco.

Que, por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re "Italiano, Antonio Alberto" (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala "B" – en su anterior conformación - in re "Triunfadores S.A." del 18/11/2008; y "Tamalet, Jorge Omar" del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en atención a que

supo que la información contenida en las declaraciones juradas presentadas de IVA, no se correspondía con las constancias de los registros y su documental de respaldo.

Que en las presentes actuaciones se encuentran acreditados los supuestos que habilitaron al Fisco Nacional a la utilización de las presunciones establecidas los incisos a), b) y c) del art. 47 de la ley de procedimiento fiscal, por cuanto la recurrente evadió el pago del IVA de los periodos fiscales 10/2009 a 09/2010, por consignar en sus declaraciones juradas datos inexactos, permitiendo inferir la existencia de declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

Por lo tanto, en virtud de lo expuesto, encontrándose acreditada en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen, corresponde confirmar la multa aplicada a la contribuyente de autos.

En lo que hace al quantum de la sanción aplicada, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto omitido, por el contrario, no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental. Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción en que se reduce, aspecto éste en que se imponen por su orden.

El Dr. Armando Magallón dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos de la causa que efectúa el Vocal instructor en su voto.

II.- Asimismo, respecto de la cuestión introducida a fs. 322 por la parte actora, mantenida a fs. 363 punto III, en cuanto a que esa parte no consiente ninguna actuación posterior a la fecha de la presentación de la contribuyente en concurso preventivo de acreedores, acusando la prescripción de la acción por aplicación del artículo 56 de la ley concursal, el suscripto adhiere a lo expuesto por el Vocal instructor en el Considerando VI de su voto, para fundamentar el rechazo de dicha presentación por manifiestamente improcedente. Por eso, estimo que en el caso, más allá de no haberse tratado como una cuestión de previo y especial pronunciamiento, la introducción del mismo no puede considerarse una defensa de fondo, sino que la actora intentó excepcionarse -sin razón- de la continuidad de la presente causa, razón por la cual entiendo que su rechazo, sí amerita la imposición de costas.

III.- Que en cuanto a los ajustes de fondo determinados en las resoluciones 90/2015 y 91/2015, comparto los fundamentos y solución a la que arriba el Dr. Porporatto en los Considerandos VII y VIII de su voto, propiciando la confirmación de dichos actos en cuanto determinan impuestos e intereses resarcitorios, con costas.

IV.- En cuanto a la sanción aplicada en la Resolución 23/2020, la actora plantea en primer lugar la nulidad del procedimiento de determinación de oficio, invocando la preeminencia de las normas de orden público concursal. En el caso, la actora sostiene que por aplicación de los artículos 21 y 22 de la Ley concursal, el proceso iniciado en el año 2012 debió tramitarse ante el juez concursal.

En primer lugar, corresponde advertir que la citada resolución no es una determinación de oficio sino un acto en el cual se aplica sanción, en función de la reserva que se efectuara en el artículo 6 de la Resolución 91/2015 con sustento en el artículo 20 de la Ley 24769.

En segundo lugar, cabe señalar que los procesos tributarios no quedan afectados por la fuerza atractiva de los juicios universales que prevé la ley 24.522. Así lo ha entendido este Tribunal, su Alzada y la C.S.J.N. en reiterada jurisprudencia ("Ostrimet S.A.", sentencias del 5 de abril de 1991 y del 20 de diciembre de 1994, y los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictados en "Hilanderías Luján S.A." el 30 de setiembre de 1986, "Casa Marroquín SRL" el 31 de marzo de 1987 y "Lumicot SAICAFI", el 10 de marzo de 1987). Al respecto, debe tenerse presente la doctrina que emana del fallo “Supercanal S.A.” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, conforme al cual se puede concluir que los órganos jurisdiccionales establecidos por la Ley Nº 11.683 tienen la plena competencia en casos de apelación de determinaciones de oficios y multas impuestas por el ente recaudador, que la decisión del Tribunal Fiscal o la Cámara Federal en lo Contenciosos Administrativo Federal, una vez firme es cosa juzgada y no puede ser revisada por el juez del concurso y recién cuando la determinación de oficio o la multa se encuentren firmes y el organismo fiscal inicie la ejecución de la deuda, la misma debe someterse al procedimiento previsto en la ley de concursos y quiebras.

En función de lo expuesto, corresponde rechazar el planteo de nulidad efectuado como defensa de fondo con relación a la Resolución 23/2020.

V.- Que por otra parte, respecto de la sanción que se viene analizando, la actora plantea la caducidad del procedimiento por incumplimiento de lo dispuesto por el artículo 24 de la Ley Nº 11683.

Cabe aquí reiterar nuevamente que el acto que recurre es en el que el Fisco Nacional aplica sanción como consecuencia de la reserva formulada en el artículo 6 de la Resolución 91/2015 con sustento en el artículo 20 de la Ley 24769. La denuncia penal efectuada por el Fisco Nacional fue resuelta el 16/7/2019 por el Tribunal Oral en lo Penal Económico Nº 3, declarando extinguida la acción penal. En consecuencia, el 18/12/2019 se inició el sumario pertinente y previo descargo del responsable, se dictó la resolución apelada con fecha 3/2/2020. Ello así, cabe concluir que no se advierte vulneración alguna a los plazos procesales establecidos en la ley de rito, ni afectación de derecho alguno del encartado; lo que lleva a rechazar el planteo de caducidad introducido como defensa de fondo por la actora.

VI.- En cuanto a la aplicación de la sanción, la actora insiste en descalificar el acto sancionatorio por incumplimiento de las normas de carácter concursal, cuestión que ya ha sido suficientemente tratadas en los Considerandos II, IV y V del presente voto, lo que lleva al rechazo de los argumentos esbozados en tal sentido.

En lo que hace al fondo de la cuestión en materia sancionatoria, el suscripto comparte el análisis que efectúa el Vocal instructor en el Considerando X de su voto, para concluir en la procedencia de la multa aplicada. Ello así, adhiero al voto del Dr. Porporatto en cuanto a confirmar la multa aplicada, reduciendo el quantum de la misma al mínimo legal del artículo 46 de la ley de rito, imponiendo las costas en este aspecto a la vencida, salvo en la proporción en la que se reduce, aspecto éste en que se imponen por su orden.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto a impuestos, accesorios y multa aplicada, correspondiendo la reducción de ésta última al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental. Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción en que se reduce la sanción aplicada, aspecto éste en que se imponen por su orden.

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.10.23 12:23:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.10.24 13:49:50 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.10.24 14:25:55 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.24 14:26:52 -03:00