Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-140265351-APN-VOCIV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Diciembre de 2025

Referencia: Sentencia; Expte. Nro. 38.716-I; "LAMI HERNANDEZ, FRANCISCO JOSÉ, JOSÉ MARIA RAMÓN, JUAN JOSÉ RAMÓN CAYETANO Y MARIA CLOTILDE JOSEFINA s/Recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. Nro. 38.716-I, caratulado **"LAMI HERNANDEZ, FRANCISCO JOSÉ, JOSÉ MARIA RAMÓN, JUAN JOSÉ RAMÓN CAYETANO Y MARIA CLOTILDE JOSEFINA s/Recurso de apelación"**; y

CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 115/135 los recurrentes interponen recurso de apelación contra las Resoluciones –N°92/13, 93/13, 94/13, 95/13 y 96/13– dictadas respecto de cada uno de ellos el 30/10/2013 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán mediante la cual se impugna las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias correspondientes a los períodos fiscales 2006 y 2007 y se determina de oficio el impuesto imponiendo la obligación de ingresar el mismo con más intereses resarcitorios previstos en el artículo 37 de la ley 11.683 conforme los cálculos practicados hasta el 25/10/2013 y aplica sanciones, tal como seguidamente se detalla:

- *Res. N°92/13 – LAMI HERNANDEZ, Francisco José*: la suma de pesos seiscientos sesenta y dos mil cuatrocientos cincuenta y dos con cinco centavos ($662.452,05) en concepto de impuesto omitido, con más la suma de pesos un millón ciento treinta y cinco mil quinientos cincuenta con treinta y siete centavos ($1.135.550,37) en concepto de intereses resarcitorios. En tanto que el acto sancionatorio para ambos períodos -2006 y 2007- queda suspendido atento encontrarse la conducta del contribuyente comprendida "prima facie" en las previsiones de la ley 24.769.

- *Res. N°93/13 – LAMI HERNANDEZ, María Clotilde*: la suma de pesos trescientos treinta y un mil doscientos cuarenta y ocho con cuarenta y seis centavos ($331.248,46) en concepto de impuesto omitido,

con más la suma de pesos quinientos sesenta y ocho mil novecientos veintidós con diecinueve centavos ($568.922,19) en concepto de intereses resarcitorios y una multa de pesos doscientos treinta y cuatro mil ciento cuarenta con veinticinco centavos ($234.140,25) para el período 2006 quedando suspendido el acto sancionatorio respecto del período 2007 atento encontrarse la conducta del contribuyente comprendida "prima facie" en las previsiones de la ley 24.769.

- *Res. N°94/13 – LAMI HERNANDEZ, José María Ramón*: la suma de pesos trescientos treinta y un mil doscientos cuarenta y ocho con cuarenta y seis centavos ($331.248,46) en concepto de impuesto omitido, con más la suma de pesos quinientos sesenta y ocho setecientos uno con treinta y cinco centavos ($568.701,35) en concepto de intereses resarcitorios y una multa de pesos doscientos treinta y cuatro mil ciento cuarenta con veinticinco centavos ($234.140,25) para el período 2006 quedando suspendido el acto sancionatorio respecto del período 2007 atento encontrarse la conducta del contribuyente comprendida "prima facie" en las previsiones de la ley 24.769.

- *Res. N°95/13 – LAMI HERNANDEZ, Ramón Cayetano*: la suma de pesos trescientos treinta y un mil doscientos cuarenta y ocho con cuarenta y seis centavos ($331.248,46) en concepto de impuesto omitido, con más la suma de pesos quinientos sesenta y siete ochocientos dieciocho con cinco centavos ($567.818,05) en concepto de intereses resarcitorios y una multa de pesos doscientos treinta y cuatro mil ciento cuarenta con veinticinco centavos ($234.140,25) para el período 2006 quedando suspendido el acto sancionatorio respecto del período 2007 atento encontrarse la conducta del contribuyente comprendida "prima facie" en las previsiones de la ley 24.769.

- *Res. N°96/13 – LAMI HERNANDEZ, Juan José*: la suma de pesos trescientos treinta y un mil doscientos cuarenta y ocho con cuarenta y seis centavos ($331.248,46) en concepto de impuesto omitido, con más la suma de pesos quinientos sesenta y nueve mil ciento cuarenta y tres con cuatro centavos ($569.143,04) en concepto de intereses resarcitorios y una multa de pesos doscientos treinta y cuatro mil ciento cuarenta con veinticinco centavos ($234.140,25) para el período 2006 quedando suspendido el acto sancionatorio respecto del período 2007 atento encontrarse la conducta del contribuyente comprendida "prima facie" en las previsiones de la ley 24.769.

Que el ajuste se origina como consecuencia de las verificaciones llevadas a cabo a la firma "Frigoríficos Santiagueños S.R.L." bajo las O.I. números 364.905; 529.141 y 529.613, cuyos ajustes resultaron atribuibles a la "Agrupación Empresaria Matadero 17 de Octubre" (en adelante la "Agrupación Empresaria") en función de considerar que ésta última era la verdadera responsable de la obligación tributaria.

Que teniendo en cuenta que la mencionada Agrupación por su forma jurídica no es sujeto del impuesto a las ganancias "en cabeza propia" sino que el mismo recae en sus socios, la Jefatura generó los cargos por los períodos fiscales 2006 y 2007 a cada uno de los socios en función de sus respectivas participaciones en la citada entidad.

Que a efectos de determinar el resultado neto atribuible a los integrantes de la "Agrupación Empresaria" el Fisco Nacional tomó como base las declaraciones juradas presentadas por la firma "Frigoríficos Santiagueños S.R.L." a las cuales les fueron practicados los ajustes derivados de la fiscalización por los

siguientes conceptos:

a) Período Fiscal 2006:

1. Impugnación de pasivos -Acreedores Varios-, lo cual implicó la determinación de un incremento patrimonial no justificado; e

2. Impugnación de compras por incumplimiento a las disposiciones previstas en a la ley 25.345, más conocida como ley antievasión, atento no haberse verificado la utilización de los medios de pago previstos en la citada ley para la cancelación de las compras;

b) Período Fiscal 2007:

Impugnación de compras por incumplimiento a la ley antievasión 25.345, en igual sentido que lo ya mencionado en el punto 2. del apartado anterior.

Que como consecuencia de ello se procedió a atribuir el resultado neto determinado a la "Agrupación Empresaria" a cada uno de sus integrantes de acuerdo a su porcentaje de participación, importe que fue adicionado a las rentas oportunamente declaradas por cada uno de ellos conforme obra detallado en las planillas anexas agregadas a cada una de las respectivas resoluciones que fueron notificadas.

Sostienen los recurrentes que no se encuentran ligados a ninguna relación de orden fáctico ni jurídico con la sociedad denominada "Frigoríficos Santiagueños S.R.L.", que dicha empresa es una persona jurídica totalmente desconocida y extraña y que no integran ni son parte de su cuerpo societario e ignoran por completo sus actividades de desenvolvimiento en el medio.

Por otra parte, argumentan que si bien fueron socios integrantes de la "Agrupación Empresaria" la cual explotaba el establecimiento ubicado en La Isla, Ruta 64 de la Ciudad de La Banda, Provincia de Santiago del Estero, dicha entidad dejó de existir fáctica, jurídica y físicamente a partir del 30/07/2001, invocando las siguientes razones:

1. Que cesó en todas sus actividades industriales y comerciales el 01/06/2001 ante el fracaso de la gestión y el resultado altamente negativo de sus balances que arrojaron pérdidas considerables para sus integrantes;

2. Que en virtud de la circunstancia descripta en el punto anterior se procedió a dar la baja ante la AFIP-DGI el 30/07/2001, cesando definitivamente en sus obligaciones como contribuyente del IVA ante esa entidad fiscal, y simultáneamente ante la Dirección General de Rentas de la Provincia de Santiago del Estero como contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos, como así también ante la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario que dispuso la clausura del establecimiento en presencia del representante del SENASA en el lugar con fecha 09/08/2001;

3. Por la venta real y efectiva de la propiedad inmueble donde funcionaba la "Agrupación Empresaria" a otro titular que a partir de entonces comenzó a ejercer todos los derechos y atribuciones que le confieren la posesión y dominio de la misma, y

4. Por la extinción y desaparición jurídica de la ex “Agrupación Empresaria” como sujeto de derecho susceptible de contraer derechos y obligaciones, ante el vencimiento del plazo contractual fijado societariamente y registrado para su funcionamiento ante el Registro Público de Comercio.

Que en atención a lo señalado los recurrentes consideran que hubo una falsa, arbitraria e ilegítima atribución de responsabilidad tributaria a su respecto por los períodos fiscales objeto de inspección, derivados de la actividad societaria de “Frigoríficos Santiagueños S.R.L.”, por lo que concluyeron que existe un vicio de nulidad insalvable en el procedimiento y determinaciones del Organismo que resultan contrarias a derecho y lesivas de las garantías amparadas por la Constitución Nacional.

Sostienen que, en el presente caso, se verifica una actuación externa de una persona jurídica regularmente constituida distinta a la empresa actora y sin vinculación probada con esta, que explotaba el frigorífico en las condiciones exigidas por la norma específica cumpliendo con todas las obligaciones formales exigidas por la regulación vigente para el comercio de carnes.

Plantean que el Organismo Fiscal no ha producido la actividad probatoria necesaria en el marco del procedimiento que desembocó en las resoluciones apeladas, para acreditar la responsabilidad que le imputa a la empresa actora, por la explotación de la planta frigorífica durante los períodos involucrados.

Afirman que no se verificó una situación fáctica que torne procedente la aplicación de la teoría de la penetración, a fin de atribuir la propiedad y la explotación de la planta frigorífica a la “Agrupación Empresaria”.

Concluyen que las resoluciones se basan en elementos que adolecen de falta de entidad para asumir la condición de indicios suficientes para arribar a la conclusión de que las operaciones no corresponden a quien las llevó a cabo sino a una persona distinta.

Alegan que en materia tributaria la aplicación de la teoría de la desestimación de la personalidad jurídica societaria tiene alcances definidos y concretos, que no se dan en el caso de autos, habiéndose extralimitado en su actuación el ente fiscal al extender responsabilidad tributaria a quienes no resultan responsables por eventuales obligaciones ajenas.

Además de indicar que resulta indispensable que, a través de la utilización de la sociedad se genere algún beneficio directo sobre la persona “oculta” y una intención defraudatoria en perjuicio del Fisco, requisitos que no se verifican en las actuaciones que nos ocupan.

En ese sentido exponen que si la intención era ocultar la verdadera intervención de la familia Lami Hernández en la actividad del matadero, seguramente se habría recurrido a interpósitas personas que obraran en forma personal, bajo la estructura de una sociedad de hecho o colectiva a fin de que, no solo se lograra el objeto de ocultar a los verdaderos operadores de la actividad comercial, sino que además, el efecto impositivo no fuera mayor, sino idéntico al que hubiera correspondido por la intervención directa del Sr. Lami Hernández y sus hermanos.

Se agravia de los intereses resarcitorios y de las multas los cuales considera improcedentes ante la inexistencia de la obligación tributaria en cabeza de los recurrentes.

En cuanto a las sanciones aplicadas se expone que en el ámbito infraccional tributario siempre se debe acreditar el elemento subjetivo, no bastando la demostración de una conducta objetivamente considerada por la norma sancionatoria.

Agregando que la existencia de formas aparentes no alcanza para la punición, sino que es preciso que se verifique un fin defraudatorio, la intención de perjudicar al Fisco mediante la interposición de formas discordantes con la realidad. Entiende que ello no fue acreditado en estos actuados, en tanto que los sancionados son socios de una sociedad sin intervención directa ni indirecta en la explotación, ni control alguno sobre el contribuyente.

Ofrece prueba documental e informativa y solicita se disponga la revocación del acto determinativo apelado con costas al Organismo recaudador.

II. Por su parte, el Fisco Nacional contesta el recurso a fs. 145/155 desestimando los argumentos de los recurrentes. Sostiene, contrariamente a lo invocado por ellos, que luego de una minuciosa investigación han obtenido elementos precisos y fehacientes que demuestran que la "Agrupación Empresaria" en realidad nunca dejó de explotar el matadero ubicado en La Isla, Ruta 64 de la Ciudad de La Banda, habiendo simulado la venta del citado inmueble a un sujeto que no pudo demostrar la capacidad económica necesaria para tal adquisición –Ingeniero Susnjar, Antonio Mateo– y que luego simuló arrendamientos a dos firmas de perfil apócrifo, en primer término a "El Limousine S.R.L." y luego a "Frigoríficos Santiagueños S.R.L.".

Respecto de la simulación de venta del frigorífico en cuestión señala que el mencionado ingeniero manifestó haber comprado el frigorífico a la "Agrupación Empresaria", con un préstamo de su hermana, Emilia Susnjar de Lami Hernández, en la suma de pesos doscientos cincuenta mil ($250.000,00.-) en el año 2001, pero sin embargo se detectó la existencia de dos escrituras de venta del frigorífico que presentan contradicciones entre ellas (Cfr. Resolución de Determinación de Oficio N°62/2007).

En efecto, allí se relata que en la escritura "original", es decir en la primera de ellas realizada el 07/07/1999, consta que (…) "*recibió <u>con anterioridad</u> la suma de pesos doscientos mil ($200.000,00.-) y <u>en ese acto</u> el saldo de pesos cincuenta mil ($50.000,00.-)*", mientras que en la segunda de ellas, es decir en la "rectificativa" suscripta el 22/08/2001, se establece una forma de pago totalmente financiada en cuotas pagaderas a partir del día 30/11/2001 y la última de ellas el 30/11/2007.

Por otra parte, indica que se corroboró en las bases de datos del Organismo Fiscal que el Ing. Susnjar es declarado como empleado en relación de dependencia por la firma José María Lami Hernández y Cía. S.C., con un sueldo promedio de pesos ochocientos sesenta y siete ($867) mensuales.

Resalta que además de las contradicciones existentes entre las escrituras de venta del frigorífico el Ing. Susnjar es empleado de una de las empresas del grupo Lami Hernández y no aportó documentación fehaciente que respalde el origen de los fondos con los cuales dice haber comprado el frigorífico que alega fue realizado con un préstamo de su hermana, quien es esposa de Lami Hernández.

Que lo expuesto -sumado a que tampoco aportó documentación correspondiente a los supuestos alquileres percibidos- llevó al Fisco a concluir que el ingeniero en cuestión no poseía capacidad económica

justificada para la adquisición del frigorífico.

Por otra parte y con relación a los acreedores varios consignados en el balance al 31/12/2006 por la suma de pesos doscientos sesenta y un mil ($261.000) resalta que es propiamente “Frigorífico Santiagueño S.R.L.” quien, en respuesta al requerimiento que le fuera cursado durante el transcurso de la fiscalización, informó que *“no cuenta con la documentación de respaldo”* conforme surge del formulario multinota F206/I de fecha 29/10/2010 que obra a fs. 17 de los antecedentes administrativos.

Así las cosas, el Fisco Nacional se opuso a la producción de la prueba informativa ofrecida por los actores al considerar que la misma resultaba superflua y dilatoria, además de inconducente a fin de desacreditar el ajuste practicado.

Por ello solicitó que se dicte sentencia confirmando el acto apelado en todas sus partes, con imposición de costas a la contraria.

III. Que a fs. 160/182 la recurrente denuncia como hecho nuevo el sobreseimiento definitivo dictado en la causa penal caratulada “Denunciado: Lami Hernández, Francisco s/Infracción Ley 24.769 Denunciante: AFIP” (Causa 1118/2014), acompaña sentencia –fs. 160/173– y solicita se agregue la resolución de sobreseimiento definitivo en los términos del art. 1777 del Código Civil y Comercial de la Nación, en tanto -a su criterio- hace prejudicialidad sobre los elementos que conforman el ajuste fiscal y establecen responsabilidad en cabeza de los recurrentes.

Que a fs. 183 se da traslado al Fisco Nacional del hecho nuevo denunciado, quien contesta a fs. 184/189 solicitando que el mismo sea desestimado por no revestir ningún carácter relacionado y/o vinculante con la materia debatida en autos.

Que a fs. 191 este Tribunal admitió la incorporación del hecho nuevo denunciado en virtud de la vinculación que *prima facie* el mismo guardaba con la materia aquí debatida, sin perjuicio de la valoración que a su respecto habría de hacerse en el momento procesal oportuno.

IV. Que a fs. 248 se resuelve rechazar la prueba informativa ofrecida, por resultar inconducente.

Que visto el estado de autos, a fs. 254 se elevan a consideración de la Sala “B” y a fs. 258 se ponen los autos para el dictado de sentencia.

V. Que por una cuestión de lógica precedencia, cabe referirse en primer término al planteo de nulidad esgrimido por los recurrentes en cuanto sostienen que es requisito ineludible para la atribución de responsabilidad a los representados, que el ajuste en cuestión hubiera sido notificado al principal deudor tributario -Frigorífico Santiagueño S.R.L.-, lo cual consideran resulta un elemento necesario como presupuesto de validez de las resoluciones que se impugnan.

Ello así toda vez que entienden que si el Fisco Nacional hubiese comunicado el ajuste a Frigorífico Santiagueño S.R.L. y éste lo hubiera conformado y pagado, ningún derecho habría para requerirles la obligación tributaria a ellos, acción que fué totalmente omitida en el caso bajo análisis.

Sostienen que es un requisito de cumplimiento indispensable que hace a las resoluciones que se apelan y

que así lo requiere la ley de procedimiento tributario (arts. 6° y 8°) para reclamar obligaciones a quienes no realizaron el hecho imponible por sí.

Al respecto, es preciso recordar que dicha ley establece en su art. 17 que el procedimiento de determinación de oficio debe iniciarse con un acto preparatorio por el que se confiera vista de las actuaciones; dicho acto tiene como finalidad que el contribuyente pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y de los cargos e impugnaciones que se formulan, ello a fin de garantizarle 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 determinativo, 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 para la solución del caso.

Es decir que el procedimiento de determinación de oficio es un procedimiento que concluye con el dictado de un acto administrativo que, como tal, debe reunir los elementos que la ley 19.549 establece.

Sentado ello, cabe señalar que los agravios dirigidos a obtener la declaración de nulidad de los actos venidos en recurso no pueden prosperar, pues se observa claramente que el ente fiscal cumplió con los requisitos exigidos por la ley, advirtiéndose que, tanto las resoluciones que ante esta instancia se apelan, como así también las vistas corridas en sede administrativa, exponen en forma pormenorizada los hechos y antecedentes en virtud de los cuales se sustentan las determinaciones recurridas.

Es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que *“ … cuando la restricción de defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia”* (Cfr. CSJN, Fallos: 205:549; 267:393; entre otros). Ello así, en autos los recurrentes han podido ofrecer las medidas probatorias tendientes a demostrar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente.

Por último, y en cuanto al planteo referido a la omisión por parte del Fisco Nacional de llevar adelante, con carácter previo, el procedimiento de determinación de oficio a la firma Frigorífico Santiagueño S.R.L. en su carácter de contribuyente principal, no asiste razón a los recurrentes, toda vez que no se trata de un supuesto de atribución de responsabilidad por deuda ajena, sino que se determinó que la “Agrupación Empresarial” era quien en la realidad de los hechos explotaba el frigorífico, por lo tanto los procedimientos resultaron debidamente efectuados en cabeza de la citada entidad y de sus integrantes.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar la excepción de nulidad introducida.

Cabe señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que el mismo no fue tratado como excepción en los términos del art. 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 corresponde una imposición de costas autónoma.

En este aspecto corresponde traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en

lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re* "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia de fecha 24/08/2007) en cuanto a que *"...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 específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial..."*.

Que en el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia 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*.

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 el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia" (CSJN - "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013, B-485-XLV)

VI. Que corresponde referirse ahora al hecho nuevo invocado por los recurrentes a fs. 160/182, constituido por la sentencia penal dictada por el Juzgado Federal de Santiago del Estero el 10/06/2016. Al respecto y en virtud de lo resuelto por el Juez penal, requirieron que este Tribunal desestime la pretensión fiscal y por ende se revoquen los actos apelados, ello conforme -sostuvieron- lo dispuesto por el art. 1777 del Código Civil y Comercial de la Nación y lo que surge del art. 20 de la ley 24.769.

Cabe señalar que en la referida sentencia el Sr. Juez Federal resolvió desestimar la denuncia interpuesta por la AFIP en contra del imputado -Sr. Francisco Lami Hernández- y sobreseer al mismo en forma total y definitiva con arreglo a los términos del art. 336 inc. 4 del C.P.P.N.

Entrando en la consideración del agravio descripto -apoyado en la introducción del hecho nuevo admitido por el Tribunal-, resulta necesario precisar que el art. 20 de la ley 24.769, en lo que aquí concierne, dispone que "*La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.*

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y esta aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia judicial".

Sobre el particular, son contestes la doctrina y la jurisprudencia en sostener que de una correcta

interpretación de dicho precepto se concluye que hay un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal y las correspondientes a la justicia contencioso administrativa.

En efecto, es competencia exclusiva de la justicia penal decidir si existió o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria, lo que viene a significar que en dicha sede solo se indaga sobre la posible comisión de un ilícito dentro de ese marco represivo, ya que es competencia exclusiva del organismo fiscal, del Tribunal fiscal de la Nación y en su caso, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, delimitar el encuadre fiscal (Cfr. "MASCARDI, Carlos Gustavo", CNACAF, Sala I, 30/11/2004.

La norma referida es meridianamente clara en el sentido de permitir que aun cuando se radique una denuncia penal por la presunta comisión de un delito previsto en la ley 24.769, se sustancien los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y cobro de la obligación tributaria o previsional.

Ello no obstante, es claro también que se establece un límite a dicha facultad, cual es el de impedir que se dicte un acto administrativo sancionatorio hasta tanto haya quedado firme la sentencia derivada del proceso penal y debiendo evitarse, en ejercicio de dicha potestad sancionatoria, cualquier *alteración de las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia judicial*.

Dicho límite tiene el claro objeto de evitar el escandalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas de juzgarse los mismos hechos, ya que resultaría un dislate que, por un lado, la sentencia judicial afirmara que el hecho imputado no existió, y que por otro lado, la resolución administrativa decidiera la existencia de ese mismo hecho (Cfr. C.N.A.P.C.A.F., Sala V, "Almeida, Nora Mabel", 18/03/2006, entre otros).

En idéntica dirección, la norma establece una limitación al procedimiento en el que habrá de delimitarse el encuadre fiscal, cual es la de no alterar las declaraciones sobre los hechos contenidas en la sentencia penal; bajo tal premisa no podría esta instancia prescindir de dichas declaraciones y/o desconocer los que se hubieren tenido por probados en sede penal.

Ahora bien, analizada bajo dicho prisma la sentencia penal acompañada, cabe una primera observación: se advierte que allí era objeto de juzgamiento la conducta de solo uno de los recurrentes -el Sr. Francisco Lami Hernández - pues el monto de la determinación tributaria que se le atribuyera alcanzaba la condición objetiva de punibilidad, ello en virtud de que éste poseía un mayor porcentaje de participación (33,33%) que el del resto de los integrantes (16,66% cada uno).

Aclarado ello, cabe señalar que en su pronunciamiento el Juez Penal consideró que (…) *"sin perjuicio de la suma a la que asciende el presunto monto evadido no habilita la aplicación del tipo agravado previsto en el art. 2 inc. b) de la ley penal tributaria es oportuno mencionar que la cuestión se complica en cuanto se denuncia que el ilícito tributario, presuntamente se cometió bajo el denominado "velo societario", es decir se usó el ropaje de la personalidad jurídica, para disfrazar la responsabilidad penal del verdadero autor; velo que está muy bien descorrer en cuanto a castigar delitos, pero que no puede ser utilizado para encontrar culpables por el hecho objetivo de pertenecer a una sociedad y tomar el porcentaje de participación asociativa como fundamento de incriminación"*.

Asimismo, indicó el magistrado que (…) *"en la causa no se demostró que el imputado en autos revistiera el carácter de obligado del pago, ni cual fue su actuación dolosa para que merezca reproche penal a la luz de las normas penales…"*.

De las consideraciones transcriptas precedentemente, puede advertirse que no ha existido una referencia concreta a circunstancias fácticas y/o hechos materiales que se hubieren tenido como debidamente probados que -como consecuencia de ello y de la manda legal contenida en la precitada norma- este Tribunal debiera asumir como premisas ineludibles en su análisis.

Por el contrario, no se observa en la sentencia una referencia o merituación concreta del valor probatorio que correspondía asignar a los elementos colectados por la actividad fiscalizadora de la AFIP -hoy ARCA- para justificar jurídicamente la deuda determinada en cabeza de los actores, sino que solo puede apreciarse una genérica consideración de que el organismo recaudador no había logrado demostrar "…*que el imputado en autos revistiera el carácter de obligado del pago, ni cual fue su actuación dolosa para que merezca reproche penal a la luz de las normas penales"*.

En tales condiciones, cabe concluir que lo decidido en sede penal -exclusivamente respecto del Sr. Francisco José Lami Hernández- no supone una limitación para el análisis de los hechos acreditados en estos autos ni para su interpretación a la luz de las normas procedimentales y/o las propias de cada tributo involucrado, por lo que no corresponde hacer lugar a la revocación solicitada por los recurrentes en base al agravio analizado.

VII. Seguidamente corresponde adentrarnos en el análisis de la cuestión de fondo traída a conocimiento de este Tribunal Fiscal.

Cabe prevenir que el juzgador no está obligado a pronunciarse sobre todas las articulaciones de las partes, sino solamente sobre aquellas que estime conducentes para fundar su decisión (Cfr. CSJN *in re* "Sopes Raúl Eduardo c. Administración Nacional de Buenos Aires" sentencia del 17/11/1987; Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V en autos "Tunesse, María del Carmen Flavia c. Ministerio del Interior s/juicio de conocimiento" sentencia del 13/04/1998; "Manzino, Silvia B.", T.F.N., Sala "D", sentencia de fecha 17/03/2006, entre otros).

Sentado ello, cabe analizar el tema puesto en crisis que concretamente se circunscribe a determinar:

a. La atribución de los resultados de los ajustes de inspección a la "Agrupación Empresaria" -y en consecuencia a sus integrantes- por aplicación del principio de realidad económica;
b. El ajuste practicado en concepto de impugnación de pasivos;
c. El ajuste practicado por impugnación de compras y/o gastos cancelados en efectivo y por montos superiores a $1.000, en contravención de lo previsto en la ley 25.345.

VII. a. Que en primer término corresponde analizar si asiste razón al Fisco Nacional en cuanto a la atribución del resultado a los recurrentes por ser integrantes de la "Agrupación Empresarial", en el entendimiento de que como corolario de la minuciosa investigación efectuada se obtuvieron elementos precisos y fehacientes que demuestran que la citada "Agrupación Empresarial" nunca dejó de explotar el matadero ubicado en La Isla, Ruta 64 de la Ciudad La Banda, Provincia de Santiago del Estero.

A dicha conclusión se arribó luego de considerar que se había simulado la venta del inmueble donde funcionaba el frigorífico / matadero a un tercer sujeto, toda vez que éste no pudo demostrar la capacidad económica necesaria para tal adquisición como tampoco pudo demostrar la veracidad de los arrendamientos que, con posterioridad a la alegada adquisición, se habrían celebrado sucesivamente con dos empresas de perfil apócrifo: “El Limousine SRL” y “Frigoríficos Santiagueños SRL.”.

Que cabe seguidamente ponderar cada uno de los elementos probatorios colectados por el organismo recaudador durante la actividad fiscalizadora que llevaron a concluir de la forma en que lo hizo:

1. La simulación de la venta del frigorífico, en particular, la escritura de inmueble.

Señala el Fisco Nacional que se tuvieron a la vista las escrituras (original y rectificativa) por medio de las cuales se habría instrumentado la venta del frigorífico. De la escritura original número trescientos noventa y seis (396) de fecha 07/07/1999 surge que la Agrupación Empresarial "Matadero 17 de octubre" vendía a favor del Sr. Antonio Mateo Susnjar, y que respecto de la forma de pago, se especificó que la venta se realizaba por el precio total y convenido de $250.000.-, pagadero de la siguiente manera: con anterioridad a la celebración del acto escriturario, la suma de $ 200.000.- y el saldo de $ 50.000.- en ese mismo acto, importes por los cuales los vendedores otorgan suficiente recibo y carta de pago mediante la escritura.

Por otro lado, en la escritura rectificativa realizada dos años después -el 22/08/2001-, se modifica la forma de pago pactada originalmente, aclarándose que se ratifica el precio convenido en la suma de $ 250.000.-, pero dicho precio se abonaría de la siguiente manera: la suma de $ 20.000 el día 30/11/01, la suma de $ 40.000 el día 30/11/02, la suma de $ 40.000.- el día 30/11/03, la suma de $ 40.000.- el 30/11/04; la suma de $ 40.000.- el día 30/11/05,1a suma de $ 40.000.- el día 30/11/06 y la suma de $ 30.000.- el día 30/11/07.

Indica la demandada que, ni en oportunidad de desarrollarse la fiscalización ni ante la corrida de vista determinativa, se aportó prueba suficiente para acreditar los pagos que habría realizado el Ing. Susjnar por la compra del establecimiento en cuestión.

Lo expuesto, revela un primer punto de justificada sospecha basada en la evidente contradicción entre ambos documentos públicos. En efecto, tal como acertadamente lo señalara la Sala “A” de este Tribunal en su sentencia del 12/04/2022 al expedirse sobre el mismo punto de la controversia (…) *“la existencia de dos escrituras de ventas del frigorífico no implica como sostiene la recurrente que en ellas se volcó una simple modificación de la forma de pago. Por el contrario, del análisis de dichos documentos se desprende que originalmente expusieron datos falsos, puntualmente que los vendedores habían recibido $200.000.- con anterioridad y $50.000.- en el acto de escrituración, datos que luego son modificados mediante la rectificativa, en la que se expuso que el pago se efectuaría en cuotas pagaderas desde el 30-11-01 al 30-11-07, circunstancia que evidencia que los firmantes faltaron a la verdad en la escritura original y que el escribano interviniente participó en dicha maniobra, en tanto que no se dan razones que expliquen que los llevó a confeccionar una escritura que no se correspondía con la realidad. Esta circunstancia no hace más que dar apoyo a la tesis fiscal”* (Cfr. Ex 29.721-I “Agrupación Empresarial Matadero 17 de Octubre” y su acumulado N°29.722-I caratulado “Lami Hernández, María Clotilde y otros”.

2. Compraventa del inmueble. Falta de justificación del origen de los fondos.

Continuando el estudio de estas actuaciones cabe referirse a otra importante cuestión que surge del análisis de las mismas, como lo es la falta de justificación del origen de los fondos con los que se habría adquirido el frigorífico, hecho éste último que el Fisco niega que hubiese existido en la realidad. Ello así, toda vez que surge de los antecedentes administrativos que el Ingeniero Antonio Mateo Susjnar informó que había adquirido el frigorífico con un préstamo recibido de su hermana -la Sra. Emilia Susjnar de Lami Hernández- en el año 2001, por la suma de $250.000,00.-

Ahora bien, del análisis de las declaraciones juradas presentadas por la Sra. Emilia Susjnar de Lami Hernández, el Fisco Nacional constató que la misma no declaró créditos, lo cual indica que no habría declarado el supuesto préstamo que le habría otorgado a su hermano. Tampoco se acreditó con documentación alguna la efectiva entrega de los fondos.

Por otra parte, del examen de las declaraciones juradas patrimoniales presentadas por el Ingeniero Susjnar, correspondientes a los períodos fiscales 1999 y 2000, surge que éste no declaró deudas, lo cual evidencia que tampoco él incluyo en sus declaraciones juradas el préstamo recibido de su hermana.

De las circunstancias consignadas precedentemente cabe concluir que no puede tenerse por acreditada la existencia de la operación de compraventa del inmueble.

3. El contrato de arrendamiento

Otro punto a considerar en el análisis de estos autos lo constituye el supuesto contrato de locación que se invoca como celebrado entre el Ingeniero Susjnar y Frigoríficos Santiagueños SRL. En efecto, señala el Fisco Nacional en los considerandos de las resoluciones determinativas -fs. 19, 40, 61, 81 y 102-que el 01/06/2003 se celebró el contrato locativo estableciéndose en la cláusula quinta que el precio del alquiler se fijaba en la suma de $1.400,00 por mes durante los 5 años de duración del contrato y agrega que ese mismo día -01/06/2003- ambas partes -el Ing. Susnjar y la Sra. Myriam Barrientos en su carácter de socia gerente de la firma Frigoríficos Santiagueños S.R.L.- acordaron modificar el precio locativo fijado originalmente en el contrato, estableciendo el nuevo valor en la suma de pesos ocho mil quinientos ($8.500,00.-) mensuales, previendo que el mismo sería actualizado semestralmente en base al C.E.R.

Asimismo, se indicaba que de común acuerdo la locataria entregaba al locador, en carácter de garantía del cumplimiento de las pautas contractuales, 60 documentos de $8.500,00 cada uno -que se irían restituyendo contra el pago de la locación mensual- más un documento de $100.000, que sería devuelto una vez que operase la recepción en conformidad del establecimiento industrial a la finalización de la locación.

En este sentido cabe advertir que durante la verificación el Fisco Nacional solicitó a Frigoríficos Santiagueños S.R.L. -Requerimiento F 8600/I 008 N°0121940- que aportase recibos y/o documentación respaldatoria de los alquileres consignados en el balance impositivo del período fiscal 2007 en el se declaró como gasto por tal concepto la suma de $16.800,00. La empresa dió cumplimiento al requerimiento y aportó fotocopia de comprobantes de pago de alquiler (12 comprobantes de $1.400 c/u), lo cual evidencia una clara contradicción con las condiciones de modificación del contrato, antes citada (conforme Considerandos de las resoluciones determinativas correspondientes obrantes a fs. 20, 41, 62, 82

y 103 de estas actuaciones).

Sobre el particular, indicó el Fisco que resulta llamativo que el Ing. Susnjar (i) no hubiera llevado a cabo acciones tendientes al cobro de las sumas adeudadas en concepto de cánones impagos, (ii) que emitiera recibos por montos muy inferiores a los pactados en la modificación del contrato y (iii) que tampoco se observaba que Frigoríficos Santiagueños S.R.L. hubiera consignado pasivo alguno por los supuestos saldos de alquileres adeudados.

Además destacó que el supuesto garante de la locación era el Sr. Jorge Luis Burkhard, CUIT 20-16867084-3, quien a su vez era declarado como empleado en relación de dependencia de Frigoríficos Santiagueños S.R.L. con una remuneración promedio de $950 y que además había sido socio gerente de la empresa “El Limousine SRL”, supuesto anterior arrendatario del frigorífico. Según consulta a los sistemas informáticos de AFIP, el citado Sr. Burkhard no poseía bienes registrados a su nombre, ni declaraba ingresos que pudieran hacer presumir capacidad económica para eventualmente hacer frente a la obligación de fianza por él contraída.

Que sobre la base de las consideraciones expuestas hasta aquí, corresponde concluir que, encontrándose debidamente sustentada la pretensión fiscal, correspondía a los recurrentes, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos respecto de que no mantuvieron la injerencia en la explotación del frigorífico en los períodos cuestionados, por lo que cabría analizar las probanzas ofrecidas en esta instancia a tal efecto.

Que debe señalarse que los recurrentes únicamente propusieron prueba informativa dirigida a distintos organismos y tribunales en lo que se han sustanciado en diferentes causas y procedimientos. Dicha prueba fue rechazada por inconducente, conforme resolución que obra a fs. 248 y que se encuentra firme.

En efecto, la misma se encontraba dirigida:

- A la Sala “A” de este Tribunal Fiscal respecto de la causa caratulada “Agrupación Empresarial Matadero 17 de Octubre s/ Apelación (Expediente N°29.721-I y su acumulado N°29.722-I), la cual se consideró improcedente por cuanto la misma posee sentencia definitiva y firme a favor del Fisco Nacional, por lo que su producción deviene inoficiosa a los efectos pretendidos por la parte.
- al Juzgado de Ejecución Fiscal de la Primera Nominación de la Provincia de Santiago del Estero (punto V 2.2) a fin de que remita copia certificada del Expediente “Susnjar, Antonio Mateo s/ Tercería de Dominio en autos Superintendencia de Riesgos del Trabajo contra Agrupación Empresaria Matadero 17 de Octubre s/Ejecución Fiscal”, Expte. N°441924/2011, que fuera desestimada por cuanto lo allí debatido y resuelto, no versa sobre hechos controvertidos por las partes en estas actuaciones (art. 33 del RPTFN),
- Y en lo referente al oficio dirigido a la División Jurídica Dirección Regional Tucumán de AFIP, a fin de que remita copia de la totalidad del expediente y/o actuaciones –tanto principales, cuanto accesorias e incidentales– el mismo deviene innecesario y meramente dilatorio por cuanto las referencias a los resultados de tales investigaciones se encuentran detalladas en los informes que se encuentran en los antecedentes administrativos de las presentes actuaciones.

De ello se desprende que no fue propuesta prueba útil alguna tendiente a demostrar las invocaciones de los

recurrentes.

Que sin perjuicio de las manifestaciones vertidas por los actores a los fines de justificar su postura, ocurre que 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.

Conviene precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas de la citada norma deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

VII.b. Que cabe referirse al ajuste practicado en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2006, por el cual se determina un incremento patrimonial no justificado respecto del pasivo declarado por Frigoríficos Santiagueños S.R.L. en el balance cerrado al 31/12/2006 por un importe de $261.000 al no haberse aportado detalle de su composición ni documentación de respaldo en oportunidad de la verificación realizada a la citada empresa.

En efecto, se desprende del F.206/I Multinota Impositivo de fecha 29/10/2010 que obra agregado a fs. 20 de los antecedentes administrativos que el contribuyente Frigoríficos Santiagueños S.R.L. responde al Requerimiento N° 014000201032616604, mediante el cual se le solicitó que aporte:

1) Documentación de respaldo (Facturas, Recibos, Contratos, etc.) correspondiente a la cuenta "Acreedores Varios" que forma parte del total de deudas informadas en la DDJJ del impuesto a las ganancias P.F. 2005 y 2006",

2) Por tratarse de la cuenta Acreedores Varios, además de lo solicitado en el punto anterior, deberá detallar e individualizar, la composición de la misma, según el siguiente detalle: Denominación del Acreedor; CUIT del Acreedor, Movimientos de la cuenta (débitos y créditos) y composición de saldo final de la cuenta según registros contables.

Al respecto, la sociedad requerida informó "*que no se cuenta con la información solicitada en los puntos 1 y 2 del requerimiento de referencia"*.

En este sentido y tal como se recordara previamente, resulta aplicable la citada 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 que cada parte alega como soporte de su pretensión, defensa o excepción (Fallos 328:53).

Que así las cosas, con relación al pasivo declarado corresponde concluir que se verifica el incremento patrimonial no justificado invocado por el Fisco Nacional.

En tal sentido, resulta procedente confirmar el ajuste en el impuesto a las ganancias, periodo fiscal 2006, pues se comprende que el organismo fiscal efectuó una correcta aplicación del artículo 18, inc. f) de la ley 11.683 -sustento normativo de las determinaciones de oficio- que dispone *"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".

VII.c. Que seguidamente, cabe pronunciarse sobre los ajustes efectuados por el Fisco Nacional con sustento a la falta de cumplimiento de la ley 25.345 ("ley antievasión") como consecuencia de la impugnación de las compras deducidas en los períodos fiscales 2006 y 2007 con fundamento en que los importes correspondientes a dichas operaciones fueron cancelados en efectivo, es decir, sin cumplir con los medios de pago previstos en la citada norma.

A tal fin acompaña copia de la resolución determinativa de oficio emitida a la "Agrupación Empresarial Matadero 17 de Octubre" –Resolución N° 95/2011 obrante a fs. 28/44 de los antecedentes administrativos donde se detalla:

-Períodos fiscales 2005 y 2006: Con fecha 19/08/2010 se circularizó a un total de 32 contribuyentes, que representan aproximadamente el 50% del total de las compras de carne, arrojando como resultado que catorce (14) de ellos informaron que las mismas fueron abonadas en efectivo, las cuales totalizaron un importe de $ 1.856.167,36.-;

-Período fiscal 2007: que se circularizó a los proveedores resultando operaciones superiores a $1.000 que fueron canceladas de contado efectivo, arrojando un neto gravado de $3.796.489,81.-

Así, se resuelve impugnar los créditos fiscales vinculados a las operaciones superiores a $ 1000 que fueron canceladas en efectivo, según surge del legajo de circularización a proveedores, en cumplimiento de lo dispuesto por la ley antievasión N° 25.345 que en su artículo 1° dispone que los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil ($1.000) no surten efectos entre las partes ni frente a terceros, desde el 04/04/2001, en la medida que no se utilicen los medios de pago previstos en dicha norma.

Al respecto, cabe destacar que con fecha 19/03/2014 la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió sobre el particular *in re* "Mera, Miguel Ángel", confirmando el criterio de la Excma. Cámara en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 2° de la ley 25.345.

En dicho precedente la Corte señaló que "*...la objeción constitucional formulada por el a quo se funda en que la aplicación de esa norma -en casos como el sub examine en que está acreditada sin margen de duda la veracidad de las respectivas operaciones en las que el accionante efectuó pagos en efectivo a sus proveedores- distorsionaría la situación del contribuyente frente a los impuestos en los que se le efectuaron los ajustes: en el tributo a las ganancias se le impedirían deducir gastos necesarios para la obtención de las ganancias con lo cual se gravaría una utilidad ficticia y desproporcionada con la que verdaderamente el legislador ha querido gravar con el tributo; y frente al IVA se desnaturalizaría el cotejo entre débitos y créditos al excluirse la posibilidad de computar éstos últimos. En síntesis, la Cámara juzgó irrazonable que el incumplimiento de deberes de carácter formal -como los establecidos en el art. 1° de la citada ley 25.345- puedan acarrear tales consecuencias"*.

Al referirse a la presunción absoluta establecida por el artículo 2° de la ley Antievasión y su inconstitucionalidad, nuestro más alto Tribunal señaló en el citado precedente que *"...en ese contexto cabe*

recordar que esta Corte ha establecido que las presunciones "requieren un uso inteligente, concreto y racional" y que su utilización debe limitarse "a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen" (conf. "Hermitage", Fallos: 333:993, considerando 12)".

Asimismo, hizo notar que en este último precedente -para declarar la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta en un caso en el que se había demostrado que el contribuyente no había obtenido ganancia alguna en el período examinado- el legislador no había dado *"fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley"* (considerando 14), y concluyó en que *"el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso"* (considerando 16).

Finalmente concluye que *"... es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA— por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4°, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada."*

Por lo expuesto y teniendo en cuenta que el Fisco Nacional no puso en tela de juicio la veracidad material de las operaciones, corresponde revocar los ajustes respecto de las compras y gastos impugnados con fundamento en la falta de cumplimiento de las formalidades requeridas por la ley 25.345 (conf. esta Sala, "B. T., M. G. s/ apelación s/ impuesto al valor agregado", 19/02/2014; "HERMITAGE S.A", 19/02/2014; "NEOPLAM S.A.", 07/11/2019).

VIII. Con relación al agravio planteado respecto de la improcedencia de la liquidación de intereses resarcitorios, 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. Que por último cabe referirse a las sanciones aplicadas por el período fiscal 2006 a los contribuyentes Lami Hernández, María Clotilde, José María Ramón, Juan José y Ramón Cayetano, cuyas conductas fueron encuadradas en los art. 46 y 47 inc. a), b) y c) de la ley 11.683 y graduadas en tres (3) veces el gravamen dejado de ingresar en tiempo y forma.

Ello así por considerar el Fisco Nacional que los recurrentes han presentado declaraciones juradas engañosas por medio de las cuales se ha liquidado un impuesto que no se corresponde con la realidad (elemento objetivo del tipo infraccional), obteniendo un beneficio personal en desmedro de la renta pública (elemento subjetivo de la infracción que se imputa) y que las constataciones realizadas por la auditoría fiscal permiten razonar que el obligado tuvo conocimiento pleno de la virtualidad de la maniobra pergeñada, lo que se traduce en un obrar doloso, es decir se ha materializado el propósito específico de evadir.

Tal como se dijo anteriormente, la apelante basa su postura en la afirmación de que no se han configurado los elementos objetivo y subjetivo requeridos por el tipo infraccional.

Al respecto y tal como sostuvo esta Sala *in re* "Sanguinetti Sergio Claudio", sentencia de fecha 23/06/2006 y en "Kank y Costilla S.A." sentencia de fecha 05/11/2004 -entre otros precedentes- *"...el ilícito tributario previsto en el artículo 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido por el Fisco..."*.

En el caso del art. 47 *"...Se produce por mandato legal, la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos que se enrostra y admite, no se asentaba el dolo presumido o el acaecimiento de alguna circunstancia imprevisible, caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho o de derecho excusable, a fin de ser eximida de responsabilidad..."*.

Que en lo que atañe al aspecto material de la multa aplicada, debe destacarse que lo que revela, y así ha quedado plasmado en los actos que aquí se recurren, es que el contribuyente no ha declarado los impuestos en su justa medida, siendo dicha declaración defectuosa la que, al no haberse producido prueba en contrario, lleva a tener por configurado el aspecto objetivo de la infracción que se endilga.

Que en cuanto atañe al aspecto subjetivo, si la administración fiscal optara por encuadrar la conducta en el art. 46 de la ley de rito, debería producir las pruebas pertinentes a tales efectos, pero si elige invocar las presunciones del art. 47 -como sucede en el caso de autos-, deberá acreditar la circunstancia (hecho inferente) que, según la regla de experiencia aplicable al caso de que se trate, permita establecer la necesaria relación de causalidad que admita la activación de dichas presunciones (hecho inferido), presumiendo el dolo como sustrato subjetivo imprescindible del ilícito de que se trata, e invirtiendo la carga probatoria.

Que, por lo tanto, si se analizan las presunciones del art. 47 de la ley 11.683 utilizadas en la especie debe puntualizarse, respecto del inciso a), que no es la simple contradicción lo que funda el presupuesto de hecho, sino que la misma requiere "gravedad"; respecto del inciso b), que no cualquier incidencia allanaría el camino hacia una presunción adecuadamente conformada, sino que es necesario que el juez administrativo fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de "grave"; y respecto del inciso c), que la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso (Cfr. esta Sala "B" -con otra conformación- en "COCHERÍA TACUARÍ DE CAMPOS Y CÍA. S.C.A.", 11/02/2008, voto del Dr. Porta).

Que en virtud de las maniobras desplegadas ha quedado claramente comprobada la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, habiendo presentado declaraciones inexactas a través de interpósitas personas, la deficiente registración de las operaciones y la carencia de documentación, resultan ser hechos suficientes para calificar la gravedad de la incidencia en la determinación de la materia imponible que atribuye el Fisco Nacional, tal como se deja expuesto en las correspondientes resoluciones.

En este sentido es válido lo señalado por el Organismo Fiscal en sus considerandos –fs. 52–, cuando refiere a que *"resulta evidente que la responsable se valió de tal maniobra o ardid, tendiente a ocultar hechos de significativa relevancia en la realidad económica de su giro comercial, ello en miras de obtener*

un beneficio ilegítimo en perjuicio del Fisco Nacional, influyendo con una grave incidencia en la determinación de la materia imponible de los períodos bajo análisis”.

En razón de ello y de los datos fácticos obrantes en autos, cabe concluir que las presunciones de que se ha valido la Administración Fiscal se encuentran debidamente activadas y, bajo esa premisa, correspondía a la parte actora demostrar la falta de sustancialidad en su utilización, cosa que no ha sucedido, por lo que corresponde confirmar de las sanciones impuestas en la medida de la confirmación de los ajustes.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1. Confirmar parcialmente las resoluciones determinativas apeladas de conformidad con lo resuelto en el considerando VII puntos a) y b) y revocarlas según lo dispuesto en el considerando VII punto c). Costas según los respectivos vencimientos.

2. Confirmar las multas aplicadas con arreglo a lo analizado en el considerando IX y en proporción a la confirmación de los respectivos ajustes. Costas según los respectivos vencimientos.

3. Ordenar al Fisco Nacional que en el término de 30 (treinta) días practique reliquidación de los conceptos adeudados con arreglo a lo resuelto en los puntos 1 y 2 precedentes.

Regístrese. Notifíquese. Cumplido, procédase a su impresión para ser agregado al expediente papel.

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.12.18 11:55:30 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: 2025.12.18 12:58:04 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 Armando Magallon
Date: 2025.12.18 15:04:07 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.18 15:04:36 -03:00