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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-34554474-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 3 de Abril de 2025

Referencia: 43.190-I; GUBLER ELVIO OSCAR; SENTENCIA, SALA A VOC. 1RA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En el día de la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por el Dr. José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el **Expte. Nº 43. 190-I y sus acumulados**, caratulado: “**GUBLER ELVIO OSCAR S/ APELACIÓN**”:

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que a fs. 68/77 y fs. 260/271 la actora interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones Nº 49/15 y 48/14 dictadas por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rio Cuarto, por las que se determinan de oficio las obligaciones tributarias en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2010 y en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01/2010 a 12/2010, respectivamente, con más los intereses resarcitorios correspondientes a cada uno de los impuestos determinados. Asimismo, aplica sendas multas con fundamento en el art. 45 de la Ley 11683.

Que, en primer lugar, solicita la nulidad absoluta e insanable de los actos administrativos que se cuestiona a través de la defensa, en virtud de lo dispuesto en los incs. b) y e) del artículo 7°, y en el artículo 14 de la Ley 19.549, por verificarse el supuesto denominado “falta de causa” que prescribe el inciso b) de la citada disposición.

Indica que las resoluciones que aquí se recurren se apartan manifiestamente de los hechos y el derecho que subyacen en la causa.

Afirma que el Fisco Nacional utiliza indicios los cuales carecen de fuerza suficiente como para determinar la pretensión fiscal. Máxime cuando se funda en situaciones de hecho que exceden a la responsabilidad de la actora.

Hace alusión a la ausencia de elementos de prueba fehacientes, para la depuración de sus cuentas bancarias detectadas por el fisco, lo que determinó la estimación de ganancias gravadas omitidas de declarar, así como también en menor medida, la omisión de aportar documentación respaldatoria de las compras y gastos computados, acreditando así la existencia de una participación subjetiva de tipo culposo.

Manifiesta que el debido proceso adjetivo comprende el derecho a ser oído, ofrecer y producir prueba y obtener de la administración una decisión fundada. Indica que nada de eso se ha respetado en la especie.

Indica que los ingresos que surgen de las acreditaciones bancarias, según consta en los papeles de trabajo, y que han sido computados para el cálculo del Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado, son erróneos y se encuentran acrecentados puesto que las cuentas corrientes de las cuales surgen los datos relevados estaban siendo utilizadas por terceros, quienes libraban cheques de pago diferidos con su firma pero que eran cubiertos con sus fondos propios; es decir se hizo un préstamo de las cuentas corrientes a terceros que por motivos personales no tenían acceso al mercado financiero pero necesitaban de una orden librada contra un banco por el titular de una cuenta corriente para su pago en una fecha posterior a la de emisión del mismo, para poder operar comercialmente.

Ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque los actos apelados.

II.- Que a fs. 88/104 y 295/311 el Fisco Nacional contesta los recursos y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

En primer lugar, señala que el Fisco Nacional procedió a verificar el cumplimiento de los deberes tributarios a cargo del accionante respecto a los gravámenes y por los períodos fiscales en cuestión, a los efectos de determinar si las acreditaciones verificadas en las cuentas bancarias del actor corresponden a ingresos declarados.

Indica que se procedió a sumar mensualmente, en los períodos fiscalizados los ingresos provenientes de depósitos bancarios ocurridos a favor del titular en el Banco de Galicia y Bs As. S.A., Cuenta N° 0001135-6 274-4; Banco Hipotecario S.A., Cuenta N° 007-33618/2; Banco Nación, cuenta N° 4360974315; Banco Credicoop Coop. Ltdo., Cuenta N° 497-009126/0 y Banco Macro S.A., cuenta N° 3-308-00000000413-6, obtenidos de los resúmenes bancarios aportados por los bancos.

Asimismo, señala que al no ser aportado por el actor depuración alguna, se procedió a confeccionar hojas de trabajo donde se tomaron las acreditaciones bancarias depurando aquellos conceptos que no se relacionan con el giro normal de la actividad económica desarrollada por el contribuyente.

Sostiene que los depósitos depurados, fueron totalizados y cotejados en forma anual con el total de ingresos declarados (gravados y exentos), resultando superiores a estos últimos. Con la información aportada por la firma, la obtenida de la base de datos del Organismo y la recibida de las instituciones bancarias, los inspectores cotejaron graves diferencias, las cuales derivaron los ajustes materia de la presente. Las diferencias en los montos acreditados fueron consideradas ingresos provenientes de la actividad desarrollada, al no haber justificado el titular que provengan de un origen distinto, al de la misma.

En cuanto al planteo de nulidad señala que las nulidades procesales no responden a un mero prurito formal, sino que tienen como requisito esencial la existencia de un interés jurídico propio, lesionado por el acto que se impugna, pues resulta inconciliable con el objeto del proceso la nulidad por la nulidad misma o para la satisfacción de un interés meramente teórico; y es por ello que el principio de trascendencia requiere que quien invoca dicha sanción alegue y demuestre que el vicio en cuestión le ocasionó un perjuicio cierto e irreparable que no se puede subsanar sino con el acogimiento de la sanción.

Sostiene que los actos dictados se encuentran perfectamente adecuados a su finalidad, han sido debidamente fundados y motivados; y se ha cumplido con la finalidad que resulta de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto. Asimismo, las medidas que el acto involucra han sido proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad (conf. artículo 7° inciso f) de la Ley 19.549).

Alega que la recurrente no puede alegar su "desconocimiento" y plantear la nulidad de los actos, toda vez que claramente dicha documental existe y está al alcance del actor. Afirma que el actor conoce claramente el concepto del ajuste razón por la cual no se violó su derecho de defensa en ninguna oportunidad ni su garantía de debido proceso.

En cuanto al ajuste en el Impuesto al Valor Agregado indica que, respecto de los créditos fiscales, se detectaron comprobantes registrados en los Libros de IVA compras que no fueron exhibidos en la etapa de la fiscalización, por lo cual se procedió a la impugnación de los créditos fiscales correspondientes a los mismos.

Además, indica que se detectaron diferencias entre los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado y los registrados en los Libros de IVA Compras.

Alega que en el caso de autos ha quedado debidamente probado que se ha valorado y analizado minuciosamente la prueba aportada por la parte recurrente, pero no ha sido suficiente para revertir las presunciones que sirvieron de base para determinar el tributo omitido. La fiscalización recurrió a cruces de información, a información obtenida de Organismos Estatales, de bancos, de terceros relacionados y hasta de la documental aportada por el recurrente.

Sostiene que la parte recurrente debe probar palmariamente el origen y destino de los fondos acreditados en las cuentas bancarias. Cosa que -reitera- no hizo. En este orden de ideas, no basta a los efectos de la justificación pretendida las manifestaciones abstractas efectuadas por la recurrente, sino que debe procederse a validar fehacientemente, al menos algunos de los distintos componentes del circuito de las sumas, cosa que no pudo ser realizada con precisa identificación de los documentos de respaldo.

Con respecto a los intereses resarcitorios manifiesta que el actor en su recurso no ha efectuado agravio respecto de los intereses resarcitorios, por lo que corresponde entender que los mismos han sido consentidos.

En cuanto a la aplicación de multa manifiesta que el actor durante todo su recurso y a modo de fundamento de sus dichos certifica y asegura que prestó las cuentas bancarias y que por lo tanto las

acreditaciones bancarias no le corresponden.

Indica que se configura perfectamente la transgresión tipificada en dicha norma, habida cuenta que la responsable presentó declaraciones juradas con datos incorrectos, que no reflejaban su situación impositiva real, lo cual fue constatado mediante la prueba colectada antes mencionada. Asimismo, en la especie, no cabe ninguna duda respecto al perjuicio fiscal producido mediante liquidaciones de impuestos que no correspondían a la realidad.

Finalmente, cita doctrina y jurisprudencia que entiende aplicable al caso. Acompaña antecedentes administrativos, se opone a la prueba ofrecida por la actora, solicita que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada. Hace reserva de la cuestión federal.

III.- A fs. 352 se elevan los autos a consideración de la sala "A". A fs. 358 se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que, en primer lugar, aun cuando no hayan sido planteados como excepción, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de la actora por cuanto considera que el acto administrativo carece de causa.

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).

Que, respecto de lo estrictamente formal, la resolución determinativa de autos, en cuanto acto administrativo, aparecen 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 haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Que, en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora 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 (*vide* petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe 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), 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 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 recientemente 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" (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 el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* (B-485-XLV, "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

V.- Que conforme surge del informe final de inspección el presente caso fue generado como consecuencia de la verificación llevada a cabo al contribuyente a través de la Orden de Intervención N° 742.722, en la misma realizó ajuste en el Impuesto a las Ganancias ya que las acreditaciones bancarias eran mayores a los ingresos declarados, además se desestimaron las compras y gastos imputados por el contribuyente debido a que no se aportó la documentación respaldatoria de los mismos y en consecuencia el ajuste practicado en los ítems mencionados tienen relación directa con el débito y crédito fiscal computado durante el mismo período.

En razón de no contar con la documentación respaldatoria de la información incorporada en las DDJJ tomadas como base de inspección se llegó a las siguientes conclusiones:

a) Débito Fiscal: para la determinación de los mismos, se adicionaron a los declarados por el contribuyente los ingresos gravados en el Impuesto a las Ganancias que fueron determinados en razón de las acreditaciones bancarias (incluido en tal caso el 10% en concepto de renta consumida del art. 18 inc. g) de la ley 11683), a los mismos se los prorrateó en proporción a lo declarado en las ddjj tomadas como base de inspección para ser incorporados a cada DDJJ correspondiente al período bajo fiscalización (enero de 2010 a diciembre de 2010). Se confeccionó hoja de trabajo donde quedó plasmado lo mencionado en el presente párrafo a fojas 30 y 31 del cuerpo Legajo Principal Inspección.

b) Crédito Fiscal: En virtud de que el contribuyente no aportó documentación respaldatoria alguna y en razón a lo versado en el art. 12 inc. a) de la ley de IVA se desestimó el cómputo del crédito fiscal incorporado en las DDJJ correspondientes al período fiscalizado.

c) Retenciones y/o percepciones: se consultaron las retenciones informadas en la base eFisco para ser compulsadas con las retenciones declaradas por el fiscalizado, llegando a la conclusión de que las mismas son superiores a las incorporadas en las DDJJ, por tal motivo se tomaron las primeras. Foja 28 del Cuerpo "Legajo Principal de Inspección".

En cuanto al ajuste efectuado en el Impuesto a las Ganancias se procedió a confeccionar hojas de trabajo

donde se tomaron las acreditaciones bancarias depurando aquellos conceptos que no se relacionan con el giro normal de la actividad económica desarrollada por el contribuyente.

Que las mencionadas acreditaciones bancarias, fueron consideradas ingresos provenientes de la actividad desarrollada al no haber justificado el titular que provengan de un origen distinto, al de la misma.

En consecuencia, los depósitos depurados, fueron totalizados y cotejados en forma anual con los ingresos totales declarados, en el Impuesto al Valor Agregado más los ingresos exentos de 1° categoría declarados en el presente gravamen, resultando los primeros, superiores a estos últimos.

Dicha diferencia incrementada en un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, constituye ganancias netas omitidas del ejercicio 2010 conforme el art. 18 inc. g) de la Ley 11683 (t.v.).

VI.- Que, entrando en el análisis de la cuestión, y en razón de los agravios que desarrolla la recurrente respecto del método presuntivo seguido por el Fisco Nacional, conviene comenzar por destacar 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).

Que, sabido es 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).

Que, no resultan acertadas las consideraciones que efectúa la actora en este sentido. En efecto, no basta con la estimación realizada por la misma, respecto de que la fiscalización no consideró, o lo hizo de forma irregular, la contabilidad oficial del contribuyente para fundamentar la presunción legal, a poco que se advierta que verificada por el Fisco Nacional que fue una situación fáctica (diferencias patrimoniales no justificadas), 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 las determinaciones de oficio practicadas por el organismo fiscal se fundan en las presunciones establecidas por el artículo 18

inciso g) (incremento patrimonial no justificado), esto es, la consecuencia prevista por la ley ante una determinada situación fáctica.

Que, en la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, ha sido inveterada y pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y la Alzada (ver al respecto Ledesma, Amalia, TFN, Sala D, 18/07/2001, Inmobiliaria Quesada SRL, TFN, Sala A, 11/04/2000, Campisi, Benito, Sala B, 10/05/1999, Bur, Delia Matilde, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996).

VII.- Que, en definitiva, la causa se refiere a una verdadera cuestión de hecho y prueba, correspondiendo a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arriba el juez administrativo debiendo aportar prueba concreta y fehaciente.

Que 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.

Que en cuanto a la afirmación de la actora de que hizo un préstamo de las cuentas corrientes a terceros que por motivos personales no tenían acceso al mercado financiero pero necesitaban de una orden librada contra un banco por el titular de una cuenta corriente para su pago en una fecha posterior a la emisión del mismo para poder operar comercialmente, corresponde señalar que no surgen de las actuaciones elementos certeros que permitan establecer la relación entre las extracciones y los depósitos de las cuentas de su titularidad. En este sentido, la actora no ha arrimado prueba alguna que permita vislumbrar el seguimiento y cierre del circuito de cada operación, vinculada con el movimiento entre sus cuentas. Ante la ausencia de documentación fehaciente con fecha cierta sobre los pretendidos préstamos y los circuitos financieros de la entrega y recepción del dinero, se concluye que no se puede tener acreditada la alegada utilización de las cuentas corrientes por terceros.

Que, de acuerdo a lo expuesto precedentemente cabe dejar constancia que la recurrente no ha logrado demostrar el error que le adjudica a la inspección actuante a fin de desvirtuar la imputación efectuada por el Fisco Nacional respecto de la existencia de un incremento patrimonial no justificado, resultando los argumentos esgrimidos por la actora meras afirmaciones que hacen a su disconformidad con el acto recurrido, todo lo cual lleva a confirmar el criterio asumido por la fiscalización.

Que, en este orden de ideas, respecto del acto determinativo apelado debe tenerse presente 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 pacífica 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.

Que por otra parte la fiscalización actuante procedió a la impugnación de los créditos fiscales improcedentes, atento no cumplir el contribuyente con los requisitos exigidos por la ley que dan derecho a su cómputo.

Se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido recientemente a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), que resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva", del 10 de marzo de 2015). Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI ", sostuvo *"9º) Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles ...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó."*

En cuanto a los dichos de la actora por cuanto destaca que al momento de ser notificado del requerimiento según OI-742722 puso a disposición los libros de IVA Compras y Ventas correspondiente al período fiscal bajo fiscalización; por lo cual entiende que resulta objetable citar que el contribuyente no aportó documentación respaldatoria alguna respecto del crédito fiscal; en tal sentido corresponde destacar que frente al requerimiento fiscal, el contribuyente no aportó los comprobantes respaldatorios del crédito fiscal registrado. Ello así, ante la inexistencia del respaldo fehaciente de los mismos, corresponde ratificar la impugnación fiscal de los mismos.

VIII.- Que atento lo expuesto precedentemente corresponde confirmar los ajustes efectuados en el Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado. Con costas.

IX.- No habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en la proporción en que se determinan los impuestos omitidos en este acto. No obstante ello, 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).

X.- Que habida cuenta del análisis que antecede, cabe expedirse respecto a si se ajustan a derecho las

multas aplicadas, con sustento en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t.v.).

Dicho ilícito requiere para su configuración, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones: a) omisión de pago de impuestos y b) falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos "Elen Valmi de Claret y Garello" del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa dijo: "*...Surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador"*. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: *"...si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente"*.

Respecto a la excusabilidad del error, cabe señalar que la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiere resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN -Morixe Hnos. SACI - 20/8/96).

En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación".

En tales condiciones, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que la recurrente omitió ingresar el impuesto y ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada, la que se encuentra debidamente ponderada por el juez administrativo en los actos recurridos.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que se adhiere al relato de los hechos y al voto del Dr. Pérez con excepción de las costas en la defensa de la nulidad.

En efecto, entiendo que las costas deben ser soportadas por la excepcionante toda vez que los argumentos que sustentan su defensa están dirigidos a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el artículo 171, inc. h) de la ley de rito, pues reposan –como quedó dicho- en la falta de causa del acto, agravio que acarrea inexcusablemente aquélla declaración. Asimismo, su planteo mereció réplica concreta

por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N..

Resulta oportuno recordar que como señalara la C.S.J.N. in re “Bolland y Cía. S.A.” la exención de costas procede cuando el planteo –de haber prosperado- hubiese implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto no es el de autos.

En definitiva, el tratamiento de cuestiones incidentales como la de autos no puede encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al Voto del Dr. Pérez.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determina impuesto, intereses y multas. Con costas.

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

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.04.03 12:01:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.04.03 14:30:56 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.04.03 14:43:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.03 14:44:02 -03:00