33710/2017 EL QUILQUIHUE COMPAÑIA AGROPECUARIA SRL (TF 32952-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 30 de agosto de 2022.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma El Quilquihue Compañía Agropecuaria S.R.L. (en adelante "El Quilquihue") interpuso recurso de apelación en los términos del artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra las resoluciones en las que la Administración Federal de Ingresos Públicos–Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) resolvió:

i. Determinar de oficio las obligaciones tributarias en el impuesto al valor agregado (períodos fiscales 12/2002 a 06/2004) y en el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2003 y 2004), liquidar intereses resarcitorios y aplicar sanciones de multa (por el período fiscal 2003 del impuesto a las ganancias y por los períodos fiscales 12/2002 al 06/2003 del impuesto al valor agregado) graduadas en tres veces el importe de los tributos evadidos, de conformidad con los artículos 46 y 47, incisos 'a', 'b' y 'c', de la ley 11.683 (resoluciones nºs 241/2008 y 242/2008 (DV NRRI)).

ii. Aplicar sanciones de multa por los restantes períodos fiscales de los impuestos determinados en las resoluciones referidas (impuesto a las ganancias, período fiscal 2004, e impuesto al valor agregado, períodos fiscales 07/2003 al 06/2004) graduadas en un 70% del monto omitido de conformidad con el artículo 45 de la ley 11.683 (resoluciones nºs 80/2010 y 81/2010 (DV NRRI).

II. La Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante el pronunciamiento del 11 de septiembre de 2015, revocó las resoluciones dictadas por la AFIP–DGI, con costas (fs. 383/386 del expediente papel).

III. Esta sala, en el pronunciamiento del 6 de febrero de 2018, declaró la invalidez de esa sentencia con fundamento en que el Tribunal Fiscal

conformó su decisión con el voto concurrente de dos vocales pero sólo uno de ellos suscribió aquella decisión.

IV. Devueltas las actuaciones al Tribunal Fiscal, la Sala "B" dictó el pronunciamiento del 20 de septiembre de 2021 por el que revocó las resoluciones cuestionadas, con costas (fs. 478/480).

Para decidir así, expuso las siguientes consideraciones:

i. La controversia residía en establecer la veracidad de los préstamos que la firma recurrente recibió del señor Patricio Lanusse y que la AFIP-DGI calificó como ventas no declaradas en los términos del artículo 18, párrafo 1º, de la ley 11.683.

ii. No se encontraba en discusión el grado de parentesco entre el prestamista, el señor Patricio Lanusse, y los socios de la firma recurrente, la señora Clara María Lanusse y el señor Matías Iribarren.

iii. "No obstante que los préstamos en crisis se realizan a la sociedad, es innegable, en este caso particular, el carácter familiar que tiene esta sociedad y la injerencia en la misma del prestamista que fuera su fundador".

iv. El señor Patricio Lanusse tenía capacidad económica, financiera y patrimonial para "prestar los fondos declarados" como evidenciaban sus declaraciones juradas de bienes personales, períodos fiscales 2003 y 2004, y sus detalles y el punto octavo de la pericia contable.

v. Los montos que la firma recurrente adeudaba al señor Patricio Lanusse "al 1º de julio de 2002, 30 de junio de 2003 y 30 de junio de 2004" habían sido declarados por éste como créditos en las declaraciones juradas referidas, "importes que surgen, asimismo, del informe pericial presentado a fs. 328/336, en su punto número 8".

vi. "En cuanto a la instrumentación del préstamo, se observa que mediante [a]cta correspondiente a la reunión de socios nº 1 celebrada el 3 de enero de 2000, [del] cuerpo antecedentes ganancias nº 1 de los [a]ntencedentes [a]dministrativos, obra la rúbrica del libro de actas con intervención de escribano habilitado, con fecha 14 de enero de 2000".

33710/2017 EL QUILQUIHUE COMPAÑIA AGROPECUARIA SRL (TF 32952-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

vii. Los peritos contadores "comprobaron que las fotocopias de las actas adjuntadas al expediente como prueba documental coinciden con las registradas en el libro de actas nº 1 que fuera puesto a disposición por la empresa".

viii. Esos instrumentos evidenciaban "la decisión de la firma de tomar préstamos, algunos detalles de éstos e incluso renegociaciones".

ix. "Con relación a la aplicación de los fondos, de la prueba pericial contable rendida en autos se desprende que del monto total de bienes adquiridos entre los años 2000 y 2004, se encuentra incluída la suma en cuestión, toda vez que dicho monto no responde a un solo concepto [sic]".

x. "Teniendo en cuenta que el Fisco Nacional utiliza el primer párrafo del artículo 18 de la ley de procedimientos tributarios para presumir ventas omitidas, resulta relevante mencionar que, de la pericia técnica producida en autos se observa que los peritos intervinientes concluyeron que las ventas declaradas son compatibles con la explotación iniciada en 2001, año en que la empresa empieza a acompañar progresiva tecnología".

V. La AFIP-DGI apeló y expresó agravios (ver las presentaciones del 5 de noviembre y 29 de noviembre de 2021, que fueron replicados el 7 de marzo de 2022).

Sostiene las siguientes críticas:

i. El pronunciamiento del Tribunal Fiscal es arbitrario pues incurre en una valoración errónea de las constancias de la causa y del derecho aplicable, y ello habilita a esta cámara a apartarse de las conclusiones efectuadas por aquel.

Relata que:

a. Los funcionarios actuantes detectaron: 1) que en los estados contables de la firma actora (cerrados al 30/06/2003) una deuda de $ 690.911,09 dentro del "Pasivo Corriente"; y 2) que en la Nota 2.10 del "Estado de Situación Patrimonial" en la cuenta "Cuentas varias a Pagar" se

#29947675#334416241#20220830102502755

consignó una suma equivalente que se encontraba conformada por las cuentas “Préstamos Socios” por $ 681.223,91 y “Otras cuentas” por $ 9.687,18.

b. Toda vez que la documentación compulsada no permitía individualizar los aportes del señor Patricio Lanusse, se practicó un nuevo requerimiento a la firma actora que permitió constatar que ésta poseía deudas con aquél por las sumas de “$ 443.700,00 al 1/7/ 2002, $ 533.931,00 al 30/06/2003 y $ 922.575,00 al 30/06/2004”, registradas en la cuenta contable “Préstamo Socios”, a pesar de que había dejado de integrar la sociedad el 20 de mayo de 2000.

c. Las registraciones del libro diario de la firma El Quilquihue son asientos globales que no permiten establecer las operaciones acordadas con el señor Patricio Lanusse.

d. No existe respaldo documental del ingreso de los préstamos, ni de sus devoluciones. La firma El Quilquihue manifestó durante la fiscalización “que no existían registros que permitan individualizar en los extractos bancarios la acreditación de los préstamos recibidos y que el apoyo financiero recibido de los socios y sus familiares se concretó en la mayoría de los casos mediante pagos directos a los respectivos proveedores (fs. 7 y 20 cpo. Principal ganancias I, a.a.)”.

e. La firma El Quilquihue solamente aportó un listado con distintos conceptos con el que intentó justificar el destino de los fondos recibidos, pero no aportó datos concretos que permitan su individualización, como el número de facturas, el nombre de los acreedores, la fecha y la forma de cancelación.

ii. El tratamiento de los mutuos como préstamos entre familiares es inadmisible pues se trató de un préstamo efectuado por un particular a una persona jurídica.

iii. El Tribunal Fiscal restó importancia a los requisitos que debe acreditarse para que un mutuo sea válido y oponible a terceros, esto es, la prueba del contrato, la existencia de los fondos, su aplicación y la restitución

de los fondos al prestamista, así como los intereses pagados y las garantías constituidas.

iv. Las respuestas dadas por el perito contador de la firma actora fueron impugnadas ya que los libros de la firma El Quilquihue carecían del respaldo documental para sustentar las operaciones.

v. La circunstancia de que el señor Patricio Lanusse hubiese consignado en sus declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales "créditos con empresas del país" no alcanzaba para respaldar los préstamos impugnados, y no demostraba la existencia de los fondos en cabeza del prestamista.

vi. La rúbrica de los libros contables no otorga fecha cierta a las firmas insertas en ellos pues la misma debe practicarse con anterioridad a la utilización de aquellos.

VI. Resulta imprescindible efectuar una reseña de los antecedentes administrativos a efectos de esclarecer los hechos controvertidos.

La firma actora es una persona jurídica que declara ante la AFIP-DGI "la cría de ganado bovino" como actividad principal y "el cultivo de cerales forrajeros n.c.p." como actividad secundaria, y su cierre de ejercicio opera el 30 de junio de cada año.

Las actuaciones tuvieron su origen en la fiscalización llevada a cabo por la AFIP-DGI tendiente a verificar el cumplimiento de la firma contribuyente respecto de las obligaciones relativas al impuesto a las ganancias correspondiente a los ejercicios 2003 y 2004 y al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 12/02 al 06/2004.

Preliminarmente, la fiscalización requirió a la firma El Quilquihue que acompañara los libros contables y los balances del período fiscal 2003 y que informara si había obtenido un préstamo del señor Patricio Lanusse acreditando en su caso: la fecha, el monto, la moneda, la forma de ingreso a

su patrimonio y cualquier otra información que lo respaldara (ver fs. 45 del cuerpo antecedentes de ganancias nº 1).

La firma actora contestó ese requerimiento mediante una multinota y manifestó que hasta el 30 de junio de 2006 el señor Patricio Lanusse le había prestado $ 808.198,87, y que recibió esa suma "tanto en efectivo como en forma bancaria". En ese mismo acto, puso a disposición los libros, los estados contables y las notas referentes al período fiscal 2003 (ver fs. 47 del cuerpo antecedentes de ganancias nº 1).

La compulsa del estado de situación patrimonial al 30 de junio de 2003 exhibió una deuda de $ 690.911,09 dentro del "Pasivo Corriente" que se denominaba "Otras Deudas". Asimismo, la nota 2.10 evidenció la cuenta denominada "Cuentas varias a Pagar" que englobaba una idéntica suma y se encontraba conformada por las cuentas: "Préstamos Socios $ 681.223,91" y "Otras cuentas $ 9.687,18" (ver fs. 48 y 64 del cuerpo antecedentes de ganancias nº 1).

La compulsa de las copias de los libros mayores exhibió el referido saldo de $681.223,91, compuesto por la suma de "$540.311,94 correspondientes a la cuenta "Aportes Capital Socios" y por la suma $ 140.911,97 relativa a la cuenta "nuevos aportes de capital" (ver fs. 75/76 del cuerpo antecedentes de ganancias nº 1).

Toda vez que los funcionarios actuantes no pudieron individualizar en la documentación los aportes del señor Patricio Lanusse y que la firma recurrente no acompañó la documentación respaldatoria de los préstamos, se practicó un nuevo requerimiento (ver fs. 175/176 del cuerpo antecedentes de ganancias nº 1).

La documentación aportada por la empresa permitió precisar que ésta poseía una deuda con el señor Patricio Lanusse por las sumas de "$443.700,00 al 1/7/2002, $533.931,00 al 30/06/2003 y $922.575,00 al 30/06/2004" que se encontraba registrada en la cuenta contable "Préstamo Socios".

La fiscalización practicó un nuevo requerimiento el 25 de septiembre de 2007 a efectos de que la firma El Quilquihue aportara la documentación

respaldatoria de los préstamos acordados con el señor Patricio Lanusse (ver fs. 178 del cuerpo antecedentes de ganancias nº 1).

La firma actora presentó el libro mayor de la cuenta "socios", un listado que detallaba el dinero devuelto al señor Patricio Lanusse desde el 1º de enero de 2003 al 30 de junio de 2006 y un listado con los aportes de éste último, e informó que desde el 1º de enero de 2003 hasta esa fecha no le pagó intereses (ver fs. 179/182 del cuerpo antecedentes de ganancias nº 1)

Asimismo, en otra multinota manifestó que: 1) el señor Patricio Lanusse era uno de los socios fundadores de la firma El Quilquihue y pariente directo de los actuales accionistas de la empresa, 2) en ese contexto de "tono familiar" aquél atendió varias obligaciones de la sociedad que fueron conformando el saldo que expresaron sus estados contables, 3)"[l]a enorme mayoría de los aportes que se le atribuyen al señor Lanusse los concretó mediante pagos directos efectuados a acreedores de la sociedad y ese es el motivo por el cual se los registró a medida que se fueron contabilizando los comprobantes respectivos, sin que previamente los fondos aportados hubieran ingresado en cuentas de la sociedad.[…]", 4) "[l]a aplicación de los fondos aportados fue expuesta con claridad en nuestros estados contables y se desprende además de los respectivos respaldos documentales, pero como muchos de esos pagos los hizo directamente el señor Lanusse, no podemos aportar información complementaria sobre la forma cómo lo hizo. No obstante está claro que esas deudas fueron efectivamente canceladas y dicha circunstancia con seguridad podrá ser confirmada recurriendo a los registros de los respectivos acreedores" (ver fs. 179/206 del cuerpo antecedentes de ganancias nº 1 y 2).

La fiscalización actuante precisó que la firma actora acompañó extractos bancarios para respaldar nueve importes que habría girado el señor Patricio Lanusse a distintos bancos; no obstante respecto de los ciento sesenta y cuatro aportes restantes no se acompañó documentación respaldatoria alguna.

Posteriormente, la inspección solicitó a la actora que presentara, en lo que ahora importa: 1) el libro mayor de la cuenta “préstamo socios” de cada socio con número de asiento y copia de asiento del libro diario, los aportes y las devoluciones, por los ejercicios fiscales 2003 a 2006, 2) una copia de los mutuos e intereses pagados por los préstamos a los socios, 3) la individualización en extracto bancario de la acreditación de los prestamos de los socios, 4) las garantías del préstamo (cuenta socios), el origen de los fondos de los socios para poder efectuar los préstamos, 5) las copias de los balances por los ejercicios cerrados entre 2004 a 2006, los ajustes impositivos con respaldo documental de los ejercicios 2003 y 2004, y 6) los libros contables rubricados (ver fs. 7/9 del cuerpo principal de ganancias nº 1).

La firma actora presentó una multinota en la que informó que: 1) no existían mayores asignados individualmente a cada una de las personas que efectuaron dichos préstamos, 2) era una “sociedad de familia” y que por ello se consideró innecesario adoptar formar instrumentales respecto del apoyo financiero recibido de sus socios, 3) no existen registros que permitan individualizar en los extractos bancarios la acreditación de los préstamos recibidos pues éstos fueron materializados mediante pagos directos a los proveedores y 4) no se constituyó garantías adicionales respecto del apoyo financiero recibido por sus socios (ver fs. 20 del cuerpo principal de ganancias nº 1).

En ese contexto, los funcionarios actuantes consideraron que no se había acreditado la secuencia completa de las operaciones, es decir el ingreso de los fondos, su aplicación y su restitución y que, en consecuencia, correspondía gravar los supuestos préstamos contraídos con el señor Patricio Lanusse en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado.

VII. Esta sala ha dicho que más allá de las formalidades que pueda exigirse en la celebración de un contrato de mutuo, la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo deber ser particularmente indudable acerca del nacimiento, de sus modalidades y, de corresponder, de la

extinción de la deuda. En suma, es necesario, que se demuestre la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo (causas *"Badial SA (TF 32999-I) c/ DGI", "Haras La Madrugada SA (TF 28695-I) c/ DGI"* y "*Formametal SA c/ Dirección General Impositiva*", pronunciamientos del 3 de febrero, 20 de mayo de 2015, y 29 de agosto de 2017, respectivamente).

A partir de la reseña efectuada resulta suficientemente claro que la calificación jurídica de los hechos que ha efectuado el Tribunal Fiscal no tiene correlación con las circunstancias del caso, por lo que corresponde reexaminarlas de acuerdo con la previsión del artículo 86, inciso 'b', última parte del punto 2 (Fallos: 326:2987; Sala III, causa nº 11.322/2012, caratulada "*Miracle Mile SA (TF 21150-I) C/DGI*", con sentencia del 06/09/2012; Sala II, causa nº 17.312/12, "*Surplus SA (TF 24639-I) c/DGI*", con sentencia del 26/06/2012; Sala V, causas nº 35.379/10, 9789/10, 27442/06 y 13.563/06, caratuladas *"Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c/DGI"*, *"Sacks Santiago (TF 20.669-I) c/D.G.I."* y *"Stenico Gustavo Alejandro (T.F. 18.283-I) c/D.G.I."* y *"Del Buono, Jorge Luis (TF 19543-I) c/ D.G.I."* con sentencias del 21/03/2011, 15/09/2010, 12/02/2008 y 15/03/2007; esta sala, causas nº 34.350/03, *"Harrington Patricio J. Harrington TR Llabres de (TF 15167-I) c/DGI"* y *nº* 6084/2013 "*Badial S.A. (TF 32999-I) c/ DGI*", pronunciamientos del 15 de noviembre de 2005 y del 3 de febrero de 2015).

VIII. Preliminarmente, debe precisarse que asiste razón a la AFIP-DGI cuando plantea que no se acreditó fehacientemente la existencia de un préstamo entre familiares que permita morigerar el rigor formal en el examen de la operación.

Ello es así, pues, como se vio, las operaciones discutidas fueron acordadas entre una persona física y una persona jurídica.

Más allá de dicha circunstancia, debe decirse que aún si se hubiera verificado esta última situación, ella no implica una dispensa de producir las

pruebas necesarias para acreditar la secuencia de la operación, pues la omisión de la prueba documental, en principio indispensable, debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, la magnitud y la modalidad de la operación.

IX. La firma El Quilquihue reconoció que los préstamos no fueron instrumentados dada la confianza que existía entre las partes involucradas.

No obstante, las actas acompañadas por la parte actora resultan insuficientes a efectos de otorgarle respaldo documental.

Si bien el acta de reunión de socios nº 1 —que es anterior a la rúbrica del libro— menciona la posibilidad de acudir a una financiación externa, en ningún momento precisa que ésta fuera a concretarse con el señor Patricio Lanusse y, menós aún, se especificó las modalidades que tomaría la operación o su monto (ver fs. 103 del expediente en formato papel).

A esos efectos tampoco resulta habil el acta nº 24 que dejó asentado que "debido a la reincorporación como socio del señor Patricio Lanusse sería conveniente que los restantes socios reciban información sobre la deuda que la sociedad mantiente con el mismo y las condiciones bajo las cuales fueron tomados esos préstamos […] que constan en las Actas correspondientes a las reuniones de socios números 1 y 9, celebradas el 3 de enero de 2000 y el 19 de octubre de 2000 […]" pues la misma (datada con fecha 6/12/2007), es de fecha posterior: (a) al momento en que se habrían celebrado los mutuos (fecha que nunca fue esclarecida), (b) al primer requerimiento efectuado por la AFIP-DGI (de fecha 4/09/2007) y (c) a la rúbrica de los libros contables (de fecha 14/01/2000). Tampoco las actas nº 1 y 9 nada aclaran respecto a estos préstamos (ver fs. 103, 110 y 116 del expediente en formato papel).

Por ello, cabe concluir en que no existe un respaldo documental de las operaciones de mutuo observadas por la AFIP-DGI.

X. La ausencia del ingreso de los fondos en el patrimonio de El Quilquihue fue reconocido por la firma en sede administrativa, pues, como

se vió, ésta explicitó que los préstamos fueron materializados mediante pagos que el señor Patricio Lanusse efectuó directamente a los proveedores.

Empero, el ingreso de los pagos en el patrimonio de los acreedores tampoco está acreditado pues, vale reiterar, durante la fiscalización la firma El Quilquihue manifestó que no podía "aportar información complementaria sobre la forma cómo lo hizo [en referencia a los pagos que realizó Patricio Lanusse]" pero que "dicha circunstancia con seguridad podrá ser confirmada recurriendo a los registros de los respectivos acreedores", lo que en los hechos se tradujo en la ausencia de un respaldo documental porque no ofreció los medios probatorios tendientes a acreditar dicho extremo.

Si bien la firma actora sostuvo que fue registrando los préstamos a medida que el señor Patricio Lanusse efectuaba los pagos y que sus libros contables daban cuenta de ello, es sabido que las registraciones contables deben estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surge el valor probatorio de aquellas (artículo 33, primer párrafo, de la ley 11.683).

Es claro, pues, que los libros contables reflejan una formalidad extrínseca que debe ser respaldada con los comprobantes correspondientes.

Puede añadirse, todavía, que estos elementos fueron insistentemente solicitados por la inspección actuante a lo largo del procedimiento administrativo y los requerimientos no fueron cumplidos completamente.

XI. En este contexto, no se advierte claridad en las operaciones realizadas, pues se celebraron de un modo no convencional, ajeno y contrario a los usos y las costumbres, dada la magnitud de los montos discutidos en los períodos involucrados (esta sala, causa *"Badial SA (TF 32999-I) c/ DGI",* citada).

XII. Las declaraciones juradas presentadas por el señor Patricio Lanusse en el impuesto sobre los bienes personales, de los períodos fiscales

2003 y 2004, no resultan suficientes para acreditar la disponibilidad de los fondos aportados aportados por él y menos aún para respaldar esos supuestos préstamos.

Ciertamente, además de que ambas declaraciones fueron presentadas el 24 de junio de 2005, es decir luego de que transcurrieron los ejercicios fiscales involucrados —en un aparente intento de anudar la prueba a sus manifestaciones— dichas declaraciones no dan cuenta de la existencia fáctica de los datos allí exteriorizados, ya que no se acompañó la documentación que respalde esas declaraciones, como podría ser, por ejemplo, una copia de los extractos bancarios del señor Patricio Lanusse (esta sala, causa "*Millaqueo SA (TF 39788-i) c/ Direccion General Impositiva*", pronunciamiento del 26 de diciembre de 2019).

XIII. El peritaje contable producido en la causa no es determinante para tener por acreditada "la aplicación de los fondos".

En efecto, dicho informe fue realizado teniendo a la vista los libros y estados contables de la firma, pero conforme con lo expuesto en el punto 7 de aquel informe ninguno de los expertos tuvo acceso a la documentación respaldatoria de aquellas registraciones.

XIV. Corresponde, pues, admitir los agravios de la AFIP-DGI y confirmar las resoluciones de determinación de oficio en cuanto a los ajustes impositivos.

XV. Los intereses resarcitorios en las determinaciones de oficio son procedentes, en tanto su liquidación se ajusta a lo previsto en el artículo 37 de la ley 11.683 y la firma actora no acreditó la existencia de causales que permitan eximirla de responsabilidad por la mora en el ingreso íntegro y oportuno del gravamen, en los términos de la doctrina delineada por la Corte Suprema en los precedentes "*IKA Renault SAICyF*" y "*Citibank NA*" (Fallos: 304:203; 323:1315) que fue seguida por esta sala (causas "*Las Tres Mulitas SRL c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", "*Agrocentro*

Santa Fe SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo" y "*Tropini y Salcedo SA (TF 37717-i) c/ Direccion General Impositiva"* pronunciamientos del 9 de diciembre de 2015, del 19 de febrero de 2019, y del 19 de agosto de 2021, entre otros).

XVI. En lo que atañe a las sanciones de multas aplicadas a la firma actora cabe recordar que la Corte Suprema tiene dicho que cuando la cámara revoca el rechazo de la pretensión por cuestiones sustanciales, tiene la obligación de examinar todas las defensas conducentes y oportunamente propuestas por las partes, que —por la diversa solución adoptada— no habían merecido un tratamiento adecuado en la instancia procedente, aún en ausencia de un recurso de la parte actora que, por resultar vencedora, no podía agraviarse de una decisión favorable (Fallos: 334:95; esta sala, causas "*Tandil Oeste SA*" y "*Augusta Megara SA*", pronunciamientos del 27 de noviembre de 2014 y del 3 de octubre de 2017, respectivamente).

i. En primer término, corresponde examinar, los argumentos desarrollados por la firma actora en el recurso de apelación dirigido contra las sanciones impuestas en los términos de los artículos 46 y 47, incisos 'a', 'b' y 'c' —según los períodos fiscales consignados en el considerando I, punto i (fs. 119/136 vta. del expediente en formato papel).

En lo referente al encuadramiento de su conducta en la figura descripta en el artículo 46 de la ley 11.683, debe corroborarse la presencia de los elementos objetivo y subjetivo allí requeridos para el reproche.

El elemento objetivo se halla acreditado toda vez que, como dan cuenta los considerandos precedentes, se encuentra demostrado que la firma actora incluyó datos falsos en sus declaraciones juradas y exteriorizó un impuesto que no se ajustaba a su real capacidad contributiva.

El elemento subjetivo también está probado, ya que se encuentran constatados los hechos que determinan la aplicación de las presunciones

previstas en el artículo 47 y, por tanto, el soporte fáctico de la conducta tendiente a sustraer, deliberadamente, el correcto pago del gravamen.

No debe soslayarse que se ha comprobado que las declaraciones juradas presentadas por la firma actora exhiben contradicciones con la realidad comprobada por la fiscalización y que esas inexactitudes incidieron en la liquidación de los gravámenes.

La firma actora no probó la falta del elemento subjetivo, ni ofreció prueba tendiente a demostrar la falta de dolo en su conducta.

Por tanto, no hay razones para descalificar las multas aplicadas en las resoluciones nºs 241/2008 y 242/2008 (DV NRRI).

ii. En segundo término corresponde examinar los argumentos desarrollados por la firma actora en el recurso de apelación dirigido contra la sanciones impuestas en los períodos fiscales consignados en el considerando I, punto 2 (fs. 191/198 vta. del expediente en formato papel).

Preliminarmente, resulta conveniente precisar que la AFIP-DGI formuló, respecto de esos períodos, una denuncia penal en los términos del artículo 20 de la ley 24.769, que fue desestimada por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario n° 2 mediante el pronunciamiento del 19 de junio de 2009. Al dictar las resoluciones sancionatorias dio encuadramiento a la conducta en la figura del artículo 45 de la ley 11.683.

Esta sala ha señalado que "en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297, entre otros). Si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente (Fallos: 316:1313)" (causas "*Puentes del Litoral SA (TF 26823-I) c/ DGI*", "*Carcar Ganadera SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*" y "*Megapolo La Salada SA (TF 50792024-i)*


#29947675#334416241#20220830102502755

c/ Direccion General Impositiva", pronunciamientos del 3 de marzo de 2015, del 19 de junio de 2018, y del 23 de diciembre de 2021, respectivamente).

El elemento objetivo se halla acreditado toda vez que, como dan cuenta los puntos que anteceden, las declaraciones juradas de El Quilquihue exteriorizaron un impuesto que no se ajustaba a su real capacidad contributiva.

Si, como es sabido, la eximición de la sanción sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente, aquí, la firma actora no demostró ese extremo.

Consiguientemente, no hay motivos para descalificar las multas aplicadas en las resoluciones resoluciones nºs 80/2010 y 81/2010 (DV NRRI).

XVII. Que las costas del proceso deben ser impuestas, en ambas instancias, a la firma actora vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En merito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Administración Federal de Ingresos de Públicos (Dirección General Impositiva) y revocar el pronunciamiento apelado en cuanto fue materia de agravios, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.