



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número:

Referencia: VOCXI - Expediente N° 37.737-I (y sus acum. Nros. 37.739-I, 39.131-I y 39.132-I) “Rosenfeld, Ana Mirta s/ recurso de apelación”. Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10° Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11° Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12° Nominación) para resolver el Expediente N° **37.737-I** (y sus acumulados **Nros. 37.739-I, 39.131-I y 39.132-I**) caratulado “**Rosenfeld, Ana Mirta s/ recurso de apelación**”.

La Dra. O'Donnell dijo:

I. La señora Ana Mirta Rosenfeld interpuso el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 51/2013 y 52/2013 dictadas el 23 de mayo de 2013, y Nros. 161/2013 y 162/2013 el 27 de diciembre de 2013 por la Dirección Regional Microcentro de la Administración Federal de Ingresos Públicos. En dichos actos se determinaron de oficio sus obligaciones en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2008 y en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 1 a 12/2008 y se la intimó a ingresar las sumas de \$457.582,12 y \$273.618,40, respectivamente, más intereses resarcitorios (art. 37, ley 11.683). Asimismo, se le aplicaron sendas multas de omisión de \$366.065,70 y \$218.894,72 (art. 45, ley 11.683).

De los Considerandos de dichos actos, surge que la señora Rosenfeld exteriorizó en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2008 como renta exenta la suma de \$1.188.525 en concepto de “Bienes recibidos por herencia, legado o donación de la Sucesión de Rozitchner Inés” (en vida, su madre). Allí también se dijo que ante la falta de elementos de prueba que permitieran acreditar la titularidad y disponibilidad de los fondos en cabeza de la causante, el juez administrativo aplicó la presunción de incremento patrimonial no justificado prevista en el inc. f) del art. 18 de la ley 11.683 a partir de la cual infirió ingresos sin declarar en el impuesto a las ganancias y ventas omitidas en el impuesto al valor agregado.

En su presentación en esta instancia, la señora Rosenfeld sostuvo que se determinó la pretensión fiscal obviando la normativa del Código Civil vinculada con el proceso sucesorio y al modo en que los herederos expresan su voluntad respecto de la constitución y distribución del acervo hereditario.

Expresó que el Fisco Nacional constató extemporáneamente una manifestación de capacidad contributiva en cabeza de su madre y que ante la inminente prescripción de sus acciones, en lugar de acudir como acreedor a su sucesión y plantear allí sus defensas contra los demás acreedores para el cobro de sus acreencias, orientó su pretensión fiscal hacia ella, que no se

encontraba vinculada a esa capacidad contributiva y, por ende, no era la obligada a tributar. Criticó así la aplicación del principio de realidad económica para determinar su obligación tributaria y alegó la violación a sus derechos no solamente como contribuyente sino también como mujer del derecho haciendo hincapié en su participación pública como abogada especializada en materia civil.

Expuso que su madre poseía U\$S397.500 producto de los ahorros generados durante toda su vida activa, comercial y conyugal, suma que su padre le entregó al fallecer su madre en agradecimiento por la dedicación que tuviera hacia ella en vida. Agregó que tanto su padre como su hermana, también herederos, prestaron su conformidad —en cumplimiento a las normas civiles referidas a la colación de bienes—, y que ello fue denunciado en el proceso sucesorio.

En su presentación ante este Tribunal, opuso la excepción de falta de legitimación pasiva considerando que el reclamo fiscal debió dirigirse contra la sucesión indivisa. Dijo, además, que al tomar conocimiento de la existencia de los fondos de titularidad de su madre, dentro del lapso temporal que medió entre su deceso y el dictado de la declaratoria de herederos, el Fisco Nacional debió dirigirse contra la sucesión como contribuyente y presentarse en el proceso sucesorio en calidad de acreedor. Puso de resalto que estaba al tanto de dicha información con la presentación de su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2008.

Se agravió de que durante el procedimiento sustanciado en la instancia previa no se hiciera lugar a la prueba informativa que ofreció al Banco Central de la República Argentina para demostrar la capacidad contributiva de su madre, en perjuicio de su derecho de defensa. Manifestó que su objetivo era probar la titularidad de los fondos en su madre y/o de su padre en cajas de seguridad en una entidad bancaria.

Explicó que su madre tenía depósitos en plazos fijos aunque figuraban a nombre de otros integrantes de la familia porque, según dijo, así era “la conducta habitual adoptada por toda persona previsor que incorpora a personas de su confianza, por si hubiera algún impedimento para su renovación o aconteciera algún accidente o su propia muerte.”

Se quejó también del rechazo de la prueba testimonial que ofreció para acreditar la compra de divisas por parte de su madre.

Por último, hizo consideraciones sobre el proceso sucesorio y solicita que se haga lugar a la excepción, declarando la falta de legitimación pasiva.

A continuación, se agravió de que el juez administrativo haya considerado a la manifestación efectuada por su padre y su hermana en el juicio sucesorio como un mero acto declarativo, emitido al solo efecto que ella pudiera justificar los fondos ocultos porque fue realizada el 22 de septiembre de 2009, es decir con posterioridad a la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal del período fiscal 2008 el 10 de septiembre de 2009 (y una vez producido el vencimiento general el 11 de mayo de 2009). Agregó que el dinero no fue depositado en una cuenta judicial (conf. art. 690 del C.P.C.C.N.) porque el único deber de los herederos/as era manifestar en el proceso sucesorio la forma en la que iban a distribuir la masa partible y que la acreditación de su origen, que es lo que pretende el Fisco Nacional, no comporta un requisito legal en un proceso sucesorio. Aclaró que aceptó la herencia con posterioridad a la muerte de su madre, en los términos del art. 1795 del Código Civil (según texto vigente en aquel momento) que así lo permitía y que la donación no se reflejó por escrito porque según el art. 1815 del código citado la donación de cosas muebles o de títulos al portador se perfecciona por la sola entrega de la cosa o del título al donatario, bastando la mera aceptación tácita para que quede configurada.

Reiteró que recibió el dinero por los cuidados y atención que le prestara a su madre, no sólo en el plano afectivo, sino también en cuanto a que ésta tuviere un nivel adecuado de vida, lo cual permitió que los ahorros de toda su vida pudieran quedar incólumes hasta su vejez y posterior enfermedad y muerte.

Reconoció que dicho dinero no había sido declarado por su madre, ni estaba depositado en cuenta bancaria alguna. No obstante, el Fisco Nacional tuvo oportunidad de constatar su actividad económica y prueba de ello es que había tenido ella

un procedimiento de fiscalización en el año 1982, que culminó en la presentación de declaraciones juradas del impuesto a las ganancias.

Explicó que su madre tenía ahorros en su casa y en una caja de seguridad en una entidad bancaria originados en parte en la compraventa de divisas lo que probó con las constancias encontradas —ante testigos— entre sus pertenencias. Aclaró que están innominadas porque en ese momento (1990/1999) no se requería la acreditación de identidad para su adquisición. Refirió que otra parte de los ahorros estaban en un plazo fijo constituido en el Bank Leumi Trust Company of New York entre los años 1996 y 1999. De ese modo, hizo hincapié en la capacidad económica y de ahorros que ostentaba la sociedad conyugal, capaz de generar ahorros que superaban ampliamente la suma de dinero que se le entregara a ella como donación.

Destacó que el dinero recibido fue incluido en sus declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales desde el período fiscal 2008, que el Fisco Nacional jamás objetó. Por ello, consideró que, por aplicación de la teoría de las correcciones simétricas (art. 81, ley 11.683), si se desconoce su declaración en el impuesto a las ganancias, corresponde entonces ordenar —de oficio— la devolución y/o compensación de la materia imponible abonada en dicho gravamen.

Finalmente, sostuvo que la presunción de ingresos omitidos que se invoca para la aplicación el incremento patrimonial no justificado no resulta aplicable en forma automática al impuesto al valor agregado y que no alcanza con señalar que su actividad profesional se encuentra gravada en dicho gravamen, ya que para que la presunción prospere, según jurisprudencia que invoca, se requiere una intensa motivación por parte del Fisco Nacional para su aplicación, que no sucedió en el caso.

Solicitó en consecuencia que se deje sin efecto la pretensión fiscal notificada en las Resoluciones recurridas.

Con relación a las multas, invocó la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2013 por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 en la cual se resolvió desestimar la denuncia penal promovida por el Fisco Nacional, en los términos del art. 180 tercer párrafo del C.P.P.N. Alegó que dicho decisorio tiene relevancia porque el magistrado tuvo oportunidad de realizar una valoración jurídica que concluyó en la inexistencia del delito de evasión. Resaltó igualmente que las sucesiones indivisas no pueden ser responsabilizadas por las infracciones previstas en la ley 11.683 (art. 54).

Por último, afirmó que no se configura en el caso el ilícito omisivo previsto en el art. 45, que actuó con todo el deber de cuidado requerido y que la interpretación legal que realizó resultó razonable por lo que, en todo caso, corresponde eximirlo por error excusable en su actuar.

Adjuntó prueba documental, ofreció que se produzca prueba informativa, pericial contable y testimonial y solicitó que se revoquen las Resoluciones, con costas.

II. A su turno, el Fisco Nacional contestó el traslado de los recursos y pidió que se confirmen sus actos, también con costas.

En cuanto a la excepción de falta de legitimación pasiva, señaló que los ajustes tienen causa en la falta de acreditación por parte de la señora Rosenfeld del origen de los fondos exteriorizados en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del ejercicio 2008 como renta exenta, y que no se encuentra en discusión que la sucesión indivisa tenga capacidad jurídico tributaria, sino que lo que se le imputa es que los fondos corresponden a ventas omitidas a título propio por el ejercicio profesional que constituye su actividad declarada.

Respecto del fondo de la cuestión, resaltó la falta de elementos de prueba que permitan acreditar la efectiva titularidad y disponibilidad de los fondos en cabeza de su madre para hacer la donación; que la fiscalización que se le hiciera hace más de 25 años nada aporta para probar la cuantía y existencia de los fondos entregados, que tampoco pueden tenerse por probados con los comprobantes de compra de divisas ni con el resto de la documentación aportada durante la fiscalización, como el comprobante de constitución de plazo fijo en el exterior que no estaba a nombre de la madre

exclusivamente.

Con relación a la presentación efectuada por ella y su grupo familiar en el proceso sucesorio, indicó que fue realizada el 22 de septiembre de 2009, es decir para justificar los fondos que se mantenían ocultos ya que su madre falleció el 7 de agosto de 2008 y el juicio sucesorio se declaró abierto el 3 de junio de 2009.

Por último, destacó que las actuaciones judiciales que forman parte del proceso sucesorio no otorgan fe de la existencia real y efectiva de la donación toda vez que el juez civil solo se limita a reconocer lo que los herederos allí manifestaron.

III. A fs. 218/227 (reiterado a fs. 441/450) la recurrente acompañó la sentencia dictada por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1 el 29 de septiembre de 2013 en la cual se resolvió desestimar la denuncia penal promovida por el Fisco Nacional en relación a los mismos tributos y períodos que los cuestionados en este Expediente. Asimismo, adjuntó copia del escrito del Ministerio Fiscal que propuso la desestimación de la denuncia (conf. art. 180, C.P.P.N.).

Sobre ello, el Fisco Nacional, en lo sustancial, contestó que en la causa penal se discutió la existencia o no de la comisión de un delito, mientras que en este Expediente se dirime la verificación o no de los hechos imposables en el impuesto a las ganancias y en el impuesto al valor agregado del período fiscal 2008. Expuso que la ley no le dio facultades jurisdiccionales en materia impositiva ni al Ministerio Público Fiscal ni al juez/a penal actuante, quienes se limitan a juzgar la conducta presuntamente delictual de los contribuyentes.

IV. A fs. 615 el Tribunal en Pleno resolvió acumular los Expedientes Nros. 37.739-I, 39.131-I y 39.132-I al N° 37.737-I.

Se abrió a prueba a fs. 620 y se ordenó la producción de la informativa dirigida al Banco Central de la República Argentina, al Banco Galicia, al Juzgado Nacional en lo Civil N° 39, al Banco Citibank y al Bank Leumi Trust Company of New York. Sus resultados se encuentran agregados a fs. 629, 631, 652, 675 y 746/755, respectivamente. También hizo lugar a la pericia contable, pero a fs. 672, se dio por decaído el derecho a producirla.

El expediente se clausuró y elevó a consideración de la Sala. Los alegatos de las partes se encuentran agregados a fs. 849/860 y a fs. 861/862 se ponen los autos a sentencia.

V. La señora Rosenfeld, bajo el título de “Denuncia hecho nuevo”, a fs. 716/722 informó el acogimiento de la Sucesión al Régimen de Sinceramiento Fiscal previsto por la ley 27.260 y sus reglamentaciones y solicitó la aplicación de los beneficios del art. 46 de dicha norma. Sostuvo para ello que la existencia de los fondos cuestionados había sido denunciada en la sucesión de la madre antes de que se dictara la declaratoria de herederos.

Acompañó copia de la carátula del expediente sucesorio, del escrito en el que denuncia la existencia de los fondos, de la declaratoria de herederos y del volante electrónico de pago (V.E.P.) con el que acreditó el “pago del porcentaje correspondiente del monto recibido oportunamente”. Alegó, entonces, que era innecesario continuar investigando el origen de los fondos pertenecientes al sucesorio de su madre por cuanto los mismos habían sido legalmente exteriorizados.

El Fisco Nacional, por su parte, corrido el traslado pertinente, insistió en que no existen constancias que acrediten la donación en vida efectuada por parte de la madre, ni elemento alguno que acredite que esos importes le pertenecían. Además, destacó la existencia de una contradicción en sus dichos en tanto, por un lado, la Sra. Rosenfeld manifestaba que declaraba los fondos desde el período fiscal 2008 y, por el otro, los incorporaba a los bienes de la sucesión. En otras palabras, hizo notar que en el período fiscal 2008 la recurrente se adjudicó el 100% de los fondos pero luego se los adjudicó a la sucesión, por lo tanto, concluye que la suma exteriorizada no es el mismo bien fungible recibido por la supuesta donación.

Por su parte, a fs. 742 la recurrente agregó que no tiene conocimiento sobre cómo ahorró su madre el dinero y reiteró que, al haber sido esos fondos denunciados en la sucesión antes del dictado de la declaratoria de herederos, le correspondía al

sucesorio acogerse al blanqueo de capitales normado por la ley 27.260. Por ello, a fs. 806 se le requirió que adjuntara copia de la documentación correspondiente a dicha presentación. A fs. 817 manifestó que las constancias ya habían sido acompañadas, refiriéndose al Formulario F.2009 (fs. 814) en el que figura como concepto exteriorizado por la Sucesión “Bienes en el país, dinero en poder de terceros (Ana María Rosenfeld)”, y adjuntó el VEP de pago del impuesto especial efectuado desde su cuenta bancaria.

Siguiendo con el relato de los antecedentes, ya ordenada la elevatoria y clausura del período de prueba Expediente, la señora Rosenfeld a fs. 824/832 hizo una nueva presentación en la que comunicó su adhesión al Régimen de Sinceramiento Fiscal previsto en la ley 27.260 y sus reglamentaciones, pero esta vez en cabeza de ella como contribuyente, para lo cual acompañó el Formulario F.2009, el acuse de su recibo y la constancia del pago del impuesto especial. Allí dijo que no desconocía que la Sucesión ya había exteriorizado la suma en cuestión, tal como lo había informado en su presentación previa de fs. 716/722, y reiteró sus términos.

Allí solicitó, nuevamente, que se le reconozcan los beneficios del art. 46 de la referida ley, concretamente la liberación de los ajustes fiscales notificados en los actos determinativos recurridos. Explicó que dicha norma no exige otro requisito para su procedencia más que la comunicación de dicha situación en el Expediente a los fines de su conclusión. Tampoco importa, según dijo, el reconocimiento de la pretensión fiscal, ni el allanamiento ni el desistimiento, que sólo son requisitos previstos por la referida ley en su Título II (Régimen de Facilidades de Pago). Y sostuvo, por último, que el requisito que prevé el art. 30 de la R.G. (AFIP) N° 3919 que exige desistir de las causas en trámite, es desacertado e ilegítimo y desnaturaliza la esencia del “blanqueo”.

VI. Corresponde en primer lugar resolver sobre la excepción de falta de legitimación pasiva invocada por la señora Rosenfeld.

Para ello, cabe tener en cuenta que, tal como surge de fs. 121, 148 y 150 del cuerpo del impuesto a las ganancias de los antecedentes administrativos, la señora consignó en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2008 la suma de \$1.188.525 como renta exenta en concepto de “Bienes recibidos por herencia, legado o donación de la Sucesión de Rozitchner Inés”. Ante ello, el Fisco Nacional inició una fiscalización a los fines de comprobar la real existencia de la transmisión de fondos invocada y ante la falta de elementos de prueba suficientes para acreditar dicha operación, consideró a dichos fondos como un incremento patrimonial no justificado en los términos del art. 18, inciso f) de la ley 11.683.

Ahora bien, a fin de la resolver la excepción planteada, es de hacer notar que el art. 11 de la ley 11.683 establece que la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la ley, se efectuará *sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago* de los tributos en la forma y plazos que establece la Administración Federal de Ingresos Públicos y, en su art. 13, que “La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS *hace responsable al declarante* por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma”. A continuación dicha norma agrega que “El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad.”

Es en base a las facultades previstas en la normativa citada que el Fisco Nacional estaba habilitado para fiscalizar a la señora Rosenfeld. Por lo cual, en lo que aquí interesa, habiendo ella reconocido en sus todas presentaciones ante este Tribunal que consignó la suma cuestionada en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2008, la pretensión fiscal se encuentra correctamente dirigida por su condición de contribuyente responsable por el tributo que declara y a quien, entonces, le corresponde acreditar el origen de los fondos, en tanto los declaró como provenientes de una herencia o donación —exenta— y no de su actividad profesional —gravada—. Cabe resaltar que incluso la señora Rosenfeld argumenta que el dinero le fue entregado en agradecimiento por los cuidados hacia su madre, es decir, no hay

dudas de que reconoce que se trata de fondos que le pertenecen y que ingresaron a su patrimonio.

Cabe traer a colación lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto a que “...la falta de legitimación se configura cuando una de las partes no es la titular de la relación jurídica sustancial en que se sustenta la pretensión, con prescindencia de la fundabilidad de esta (Fallos: 310:2943; 312:2138; 317:1615; 318:1323; 322:2525; 330:4811; entre otros). Para determinar si se configura tal extremo resulta necesario indagar si existe un vínculo entre el sujeto que alega y pretende titularizar el derecho y aquel frente a quien intenta hacerlo -que es el sujeto pasivo-; así como también si lo que se discute en el pleito gira en torno a los derechos y obligaciones emergentes de ese vínculo y, en particular, a la obligación que el supuesto titular del derecho invocado intenta hacer cumplir al demandado. Solo cuando ello ocurre, es posible afirmar que las partes tienen un interés claro y directo en el resultado del pleito, pues lo que allí se resuelva los beneficiará o perjudicará, en forma personal y concreta.” —conf. *Fallos*: 343:412.

Ha dicho la Cámara que ejerce de alzada de este Tribunal que “la falta de legitimación para obrar existe cuando no media coincidencia entre las personas que efectivamente actúan en el proceso y las personas a las cuales la ley habilita especialmente para pretender o contradecir respecto de la materia sobre la cual versa el proceso” —conf. “Óptica Cristal SRL”, sentencia del 5 de julio de 2011—.

Como ya se dijo, en el caso no hay duda que la señora Rosenfeld es una de las partes de la relación jurídica tributaria, más precisamente el sujeto pasivo, ya que fue ella quien incluyó en su declaración jurada del impuesto a las ganancias los ingresos por \$1.188.525 como propios y es así, en los términos de la jurisprudencia citada, la interesada en el resultado de la presente controversia.

Por ende, todas las manifestaciones efectuadas por la recurrente respecto de la incidencia del proceso sucesorio en la operatoria descripta, en nada alteran el hecho de que fue su patrimonio el que presentó una variación, así como tampoco es relevante el análisis del instituto de la colación ni del resto de la normativa referida al proceso sucesorio puesto que la controversia no redundaba sobre ello, sino sobre la real capacidad contributiva de su madre para efectuar la donación y, en definitiva, sobre la existencia misma de dicho acto jurídico. En otras palabras, no hay discusión sobre la titularidad de los fondos y que ello es lo que habilita las acciones de fiscalización de la Administración contra la recurrente, ya que ella misma sostuvo que los recibió por donación y que los declaró como propios, sino que lo que se encuentra controvertido es su justificación, su origen y disponibilidad en cabeza de su madre, la donante.

Por lo demás, debe tenerse en cuenta que la excepción que opone no se condice con el hecho de haber declarado el importe en el impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2008 como ella misma relata, razón también para rechazar la excepción, sin costas (*Fallos* 336:70, “Bolland”).

VII. Deben ahora analizarse los agravios contra la pretensión fiscal y, en primer término, la aplicación de los beneficios previstos en el art. 46 que solicita la señora Rosenfeld por las presentaciones que tanto la Sucesión como ella hicieron bajo el régimen de la ley 27.260 y sus reglamentaciones.

En una primera presentación, dio cuenta que la Sucesión “Rozitchner Inés”, en trámite por ante el Juzgado Nacional en lo Civil N° 39 de la Ciudad de Buenos Aires, presentó el 2 de diciembre de 2016 la declaración voluntaria y excepcional de bienes en el país y/o en el exterior en los términos de la normativa antes citada. Sin embargo, no es la sucesión indivisa la contribuyente a quien se le notificaron los actos aquí recurridos, ni sus declaraciones juradas las que fueron impugnadas.

Luego, la señora Rosenfeld hizo saber su propia adhesión al régimen. La documentación aportada con dicho propósito -F. 2009- exhibe la exteriorización el 21 de diciembre de 2016 de un activo en extranjero y el pago del impuesto especial por la suma de \$10.621.036,90.

Sin perjuicio que la escasa documentación aportada no permite probar la existencia de los fondos originados en la donación, lo cierto es que la principal objeción al reconocimiento de los beneficios del amparo de la ley 27.260 que solicita en sus presentaciones es que los fondos ya estaban exteriorizados, es decir, declarados, por la señora Rosenfeld en

su propia declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2008. Inclusive, como hace notar a este Tribunal, también estaban declarados en las del impuesto sobre los bienes personales del mismo año. Así se desprende de la declaración que obra a fs. 178 del Cpo. Invest. I, act. adm (Dinero en Efectivo).

Lo cierto es que por más amplitud con la que se conciba al excepcional régimen de regularización sancionado por la ley 27.260 y sus reglamentaciones, su interpretación no puede llevarse al extremo de admitirse que la sola exteriorización de cualquier suma de dinero implique la justificación de un incremento patrimonial que es lo que el Fisco Nacional objetó en las Resoluciones recurridas, en relación a activos que, una vez más, no estaban ocultos sino, por el contrario, declarados por el propio contribuyente.

Por estas razones, no resulta de aplicación el art. 46 de la ley 27.260.

VIII. Corresponde a continuación decidir si las Resoluciones apeladas se ajustan a derecho. Para ello cabe recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen sino tan sólo en aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970 y en el mismo sentido la Cámara in re “Agropecuaria Huinca SRL”, sentencia del 2/9/2014 y sus citas, entre muchas otras).

De los Considerandos de las Resoluciones y de los antecedentes administrativos que preceden su emisión, se desprende que las determinaciones de oficio se originaron en la fiscalización efectuada a la señora Rosenfeld —cuya actividad principal declarada es la de prestación de servicios jurídicos y como secundaria de servicios notariales— durante la cual se detectó que había consignado en su declaración jurada del impuesto a las ganancias del periodo 2008 como renta exenta la suma de \$1.188.525 en concepto de “Bienes recibidos por herencia legado o donación de la Sucesión de Rozitchner Inés”.

Ante la falta de elementos de prueba que a criterio de la fiscalización justificaran el origen de dichos fondos, específicamente la efectiva titularidad y disponibilidad de los fondos en cabeza de la madre, se aplicó la presunción establecida en el art. 18, inc. f) de la ley 11.683.

Previo a toda otra consideración, debe analizarse la incidencia de la sentencia penal de fecha 27 de septiembre de 2013. En dicho decisorio, se resuelve desestimar la denuncia penal efectuada por el Fisco Nacional a solicitud del fiscal en los términos del art. 180, tercer párrafo del C.P.P.N., que dispone: “La denuncia será desestimada cuando los hechos referidos en ella no constituyan delito, o cuando no se pueda proceder”.

En su solicitud, el fiscal dijo que “Ahora bien, sin perjuicio del temperamento adoptado en sede administrativa, a mi criterio, la presunción utilizada no se encuentra respaldada con otros elementos adicionales a partir de los cuales resulta posible, en esta sede penal, sostener una hipótesis de evasión en cabeza de ROSENFELD en los términos de la ley 24.769 ...”.

Y que, “... sin perjuicio de la virtualidad que la determinación de oficio de la obligación fiscal de la nombrada puede revestir en el ámbito administrativo, ello no resulta indicativo “per se”, de la existencia de una evasión de tributos, cuando de momento no surge una correspondencia univoca entre los ingresos que se presume podría haber obtenido y el desarrollo de una actividad lícita, personal y habitual.”

“En tal sentido, si bien es cierto como expone el denunciante, que los elementos aportado por ROSENFELD aparecen como exiguos, tampoco resultan suficientes los argumentos del fisco como para suponer en esta sede penal que los fondos en trato fueron generados por aquella en el año 2008, por cuanto a mi criterio, no ha quedado debidamente desvirtuado lo alegado en cuanto a que se trataría de dinero proveniente de la herencia de su madre. Y concluyó que “la completa falta de certidumbre sobre cualquier aspecto que permita un encuadre hipotético dentro de los postulados de la ley penal tributaria excede el impedimento de introducir la cuestión que aquí se trata en el ámbito judicial.”

De todo ello se desprende que, si bien el fiscal entendió que no existieron elementos suficientes a partir de los cuales resultara posible —en dicha sede penal y en ese momento— encuadrar la conducta de la recurrente en la figura de evasión, nada se dijo en concreto sobre la existencia o no del hecho imponible, que es lo que aquí tiene relevancia

Es decir, de la sentencia penal no surgen las declaraciones de hechos a las que se refiere el art. 20 de la ley 24.769 (t.v.), que son las que eventualmente limitarían las apreciaciones que pudieran elaborarse por parte de este Tribunal.

En cuanto a las pruebas rendidas, en la instancia administrativa, la señora Rosenfeld aportó entre otra documentación, originales —innominados— de comprobantes de compra venta de divisas efectuadas entre 1990/1999, las actuaciones del procedimiento de fiscalización llevado a cabo a su madre en el año 1982, las declaraciones juradas rectificativas que ella presentara como consecuencia de dicho procedimiento así como las constancias de acogimiento a planes de facilidades de pago en 1983; también, documentación sobre un plazo fijo en dólares estadounidenses constituido por su madre —como cotitular junto a su padre— en el Bank Leumi Trust Company of New York, de renovación y baja de cajas de seguridad en el Banco Galicia y en el Banco Mayo. Asimismo, ofreció prueba pericial contable, testimonial e informativa a las entidades financieras y casas de cambio referidas a fin de que certificaran sobre la validez de la documentación aportada y al Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Civil y Comercial N° 39 a fin de que remitiera los autos “Rozitchner Inés s/ Sucesión Ab Intestato”.

Ya en esta instancia, la señora Rosenfeld reiteró las mismas pruebas, por lo que corresponde entonces valorar sus efectos.

- con relación a la existencia de cajas de seguridad, se le requirió al Banco Central de la República Argentina para que informara si de sus registros constaba alguna cuenta bancaria y/o caja de ahorros y/o caja de titularidad de los padres de la señora Rosenfeld abiertas en el Banco Mayo. A fs. 629 la entidad contestó sobre la imposibilidad de cumplir con dicho requerimiento. Por su parte, el Banco Galicia a fs. 631 indicó que el padre fue titular de una caja de seguridad desde el 13 de diciembre de 2004 hasta el 1° de septiembre de 2014 y que la señora Rosenfeld se encontraba autorizada al ingreso de la misma. Finalmente, el Citibank refirió que en atención al tiempo transcurrido, que excedió el plazo de guarda de información de 10 años, se encontraba imposibilitado de responder el requerimiento sobre la existencia de una caja de seguridad. Así las cosas, el único dato que se extrae de dicha prueba es la existencia de una caja de seguridad sin que ello alcance para acreditar sobre la capacidad económica de la madre de la señora Rosenfeld.

- de las constancias de compra de divisas tampoco se advierte información que haga posible atribuirle dichas operaciones a la madre, ya que son comprobantes innominados.

- a fs. 746/755 se encuentra agregada la respuesta del Bank Leumi Trust Company of New de la que surge que el depósito a plazo fijo perteneciente a sus padres venció el 24 de agosto de 2005 y los fondos, por un valor de U\$S 89.134,89 fueron transferidos a otra cuenta del mismo banco que fue cerrada meses después y sus fondos transferidos al Banco Privado Internacional HSBC en Miami, Florida (v. fs. 793/800). Asimismo, surge como cliente sólo el padre de la señora Rosenfeld, pero el monto tampoco alcanza al objeto de la donación.

En definitiva, los resultados de las pruebas producidas no permiten extraer conclusiones útiles a efectos de dar cuenta de la capacidad de la madre de la señora Rosenfeld para efectuar la donación, que era su objetivo.

- y, en igual sentido, la información sobre el procedimiento de fiscalización que se le llevara a cabo en el año 1982 a la señora Rozitchner, es decir 26 años antes de la supuesta donación, tampoco permite contradecir la conclusión fiscal en tanto, vale destacar, desde dicho momento no fueron presentadas declaraciones juradas, ni consta que tuviera otros ingresos, ni que fuera titular de otras manifestaciones de capacidad económica. Lo único que surge es que era cotitular de bienes inmuebles y de un automóvil denunciados en la sucesión como acervo hereditario (v. fs. 690) que no son suficientes para esclarecer la situación del dinero que la recurrente dice haber recibido por donación.

A ello debe agregarse que la presentación efectuada ante el proceso sucesorio (v. fs. 693) firmada por ella, su padre y su hermana tampoco comprueba el punto en cuestión, que es la capacidad económica de su madre para efectuar la donación

invocada. Es que los fondos de la donación no fueron denunciados al momento de iniciarse la sucesión el 29 de mayo de 2009 junto con los otros bienes como parte del acervo hereditario, siendo que, la entrega, según sus dichos, ya había tenido lugar con el fallecimiento, que fue el 7 de agosto de 2008 (v. fs. 690). No se trata aquí de juzgar las decisiones tomadas en el seno familiar, por el contrario es razonable que se reconozca un mejor derecho al hijo/a que ha dedicado más tiempo al cuidado de los padres, pero en el caso no hay pruebas ciertas de la donación hecha por la señora Rozitchner a su hija, que es el extremo que, según sus agravios, la recurrente debía probar en el ámbito fiscal para refutar el indicio invocado por el Fisco Nacional.

Queda decir, respecto al pedido de aplicación de la teoría de las correcciones simétricas (art. 81, ley 11.683) en relación a lo abonado por los fondos en el impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2008 que no corresponde hacerle lugar por la sencilla razón que el juez administrativo no objeta la existencia del dinero, ni tampoco la titularidad de la señora Rosenfeld, tanto para el impuesto a las ganancias como para el impuesto sobre los bienes personales, sino la justificación de su origen, por lo que la confirmación de los ajustes no genera saldos a compensar.

Por lo expuesto, corresponde confirmar la determinación de oficio del impuesto a las ganancias del período fiscal 2008, con costas.

En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, cabe señalar que en atención a que fueron liquidados conforme a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683 y que no se esgrimieron agravios con entidad suficiente para eximir a la Sra. Rosenfeld de su responsabilidad por la mora en el ingreso del tributo en su justa medida, corresponde también su confirmación, con costas.

IX. Que distinta es la solución que se propicia en relación al impuesto al valor agregado, ya que no surge de las constancias de la causa que el Fisco Nacional haya colectado y aportado elementos suficientes para inferir la existencia y medida de las supuestas prestaciones de servicios omitidas de declarar que por aplicación del art. 18 inc. f) de la ley 11.683 se le imputan, por lo que resulta aplicable lo resuelto por la Cámara en autos "Muller Lucindo Celestino (TF 22454-1) c/ DGI", sentencia del 30 de octubre de 2012 -entre otros-, en cuanto estableció "...que en el caso de incrementos patrimoniales la traslación al impuesto al valor agregado no opera automáticamente y sin mayor análisis pues como lo ha sostenido este Tribunal, si bien el Fisco tiene por ley la facultad de utilizar presunciones para determinar la verdadera situación fiscal del contribuyente, no está autorizado a intuir tal situación...".

En el mismo sentido, se sostuvo que no habiéndose efectuado ningún tipo de tarea tendiente a demostrar la existencia de los servicios profesionales omitidos, resulta insuficientemente fundada la pretensión gravatoria del Fisco Nacional, sin adentrarse en el análisis de la actividad de la contribuyente y sin sopesar la posibilidad de otras alternativas que resultan frecuentes en materia de ardides tendientes a obtener "fondeo" con dinero no declarado (conf. "Montecchiarini Raúl A (TF 16.992-1) c/ DGI", expte. N° 46.588/03, del 21/8/2008) por lo que cabe revocar la Resolución N° 52/2013 en todas sus partes, con costas.

X. Resta resolver la procedencia de la multa aplicada en relación al impuesto a las ganancias, con sustento en lo dispuesto por el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.).

En el caso no existen dudas de que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de la señora Rosenfeld en dicha figura infraccional.

Las consideraciones realizadas en relación a la actitud de la recurrente ante el incumplimiento de sus obligaciones tributarias en el impuesto a las ganancias son suficientes para confirmar la sanción. Ha quedado acreditado que la declaración jurada por ese tributo fue presentada en forma inexacta lo que en definitiva tuvo como resultado que no ingresara el impuesto que le correspondía, configurándose de ese modo el elemento objetivo del ilícito.

En lo que respecta al elemento subjetivo, de indispensable configuración tratándose de ilícitos tributarios, conforme a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 271:297, es a la recurrente a la que le corresponde

demostrar, pruebas mediante, la falta de la culpa o de la negligencia que exige el tipo del art. 45 (conf. CNÁCAF, 'Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI', Sala II, del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AHP - DGI", Sala IV, del 27/10/1998; "Italcred SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo", Sala V, del 28/04/2016). En el caso, la señora Rosenfeld no logró acreditarlo por lo que cabe tener por configurado también el segundo elemento que configura la acción típica de la infracción que diera lugar a la sanción aplicada. Teniendo en cuenta, además, que no invocó ni acreditó otras circunstancias excepcionales que debidamente justificadas pudieran atenuar o inclusive eliminar la imputación infraccional, llevan a confirmarla (conf. "Importaciones Alfatex S.A.", del 9/5/02, entre otros).

Por lo expuesto corresponde confirmar las Resoluciones 51/2013 y 161/2013 en todas sus partes, con costas y revocar las Resoluciones Nros. 52/2013 y 162/2013, también con costas.

El Dr. Martín dijo:

I. Que comparto el relato de los hechos efectuado en el voto de la Dra. O'Donnell como así también lo decidido en el mismo en lo que hace a lo resuelto en los Considerandos VI y VII. En el caso del rechazo de la excepción de legitimación pasiva considero que deben imponerse costas en razón de que se trató de un tratamiento que fue diferido junto con el fondo de la causa.

II. Que también adhiero a lo resuelto en el Considerando VIII en razón de los fundamentos allí expuestos para convalidar el ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias junto con los intereses resarcitorios calculados y la sanción aplicada, ésta última según Considerando X.

III. Que en lo que hace a la determinación de oficio efectuada en el Impuesto al Valor Agregado disiento con la solución propiciada por la Dra. O'Donnell por las precisiones efectuadas a continuación sobre la aplicación automática o no del punto 2) del inciso f) del artículo 18, que contempla que el mencionado incremento más el 10% representan montos de ventas omitidas en el Impuesto al Valor Agregado.

Que aquí cabe recordar la modificación de importancia introducida por las Leyes 25.795 y 26.044, en cuanto ésta última incorporó en forma expresa al inciso f) ya citado, la presunción respecto del IVA. Hasta allí por supuesto los incrementos patrimoniales también se producían pero si bien el inciso sólo se refería al Impuesto a las Ganancias, el Fisco debía desplegar una tarea profunda a efectos de demostrar que el incremento patrimonial también tenía origen en una actividad gravada. Indicios como depósitos, cuentas corrientes bancarias o comerciales, retiros, etc. debían acompañar la labor de fiscalización para que pudiera sostenerse el ajuste que se pretendía frente al IVA. Y esto está confirmado por numerosos fallos, entre ellos, (CNACAF- Muller, Lucindo Celestino 30 de octubre de 2012).

Que a partir de las modificaciones introducidas que incorporan el IVA al citado inciso f) del artículo 18 LPT, ponen sobre la mesa de análisis la automaticidad –en sus diversas versiones- o no de la presunción frente a este gravamen.

Que es oportuno citar el fallo, al que adhiero, de la Sala B de este Tribunal (Votos de los Dres. Magallón y Perez) en la causa “Mellinas Hnos S.A.” (09-06-2017) donde con mucha docencia diferencian e ilustran el tratamiento antes y después de las modificaciones introducidas por las Leyes Nos 25.795 y 26.044, logrando separar en la misma causa distintos períodos fiscales arribando a conclusiones diferentes según la vigencia del inc. f) referido.

Que también resulta clarificador el fallo de la Excelentísima Cámara Nacional de Apelaciones en la causa “Gamarnik Gustavo José” del 20 de noviembre de 2018, donde recoge varios antecedentes, recordando que resulta imprescindible el encuadre por parte del Fisco en el o los incisos en los que pretende sustentar la presunción. Pero también advierte que se trata de una presunción y que el contribuyente cuenta con el derecho de oponer prueba en contra. Y destaca la importancia que tiene para el encuadre si la actividad desarrollada se encuentra alcanzada por el IVA.

Que en base a lo expuesto considero que la inclusión expresa por parte del legislador del punto 2) al artículo 18 inc. f) ha permitido que frente a un incremento patrimonial pueda aplicarse la presunción en el IVA sin la necesidad de incorporar otros indicios, tales como flujos de fondos, promedio de ingresos, depósitos bancarios, etc., ya que por ejemplo estos

últimos están incorporados en un inciso aparte del art. 18, en rigor el inciso g). Entonces carecería de sustento la hipótesis que sostiene que para aplicar el inciso f) primero deba cumplir con el inc. g). Entiendo que el gran esfuerzo deberá estar en la demostración de la existencia del incremento patrimonial inductor de la presunción de ventas omitidas.

Que frente a esta virtual automaticidad que sostengo no puedo dejar de analizar la actividad desarrollada por la recurrente, ya que si bien abogo por entender que el legislador le permite al Fisco extender la gravabilidad a operaciones no individualizadas y que pudieron haberse sustraído del tratamiento que reciben aquellas que sí están alcanzadas con el impuesto, al mismo tiempo no puedo pensar en la extensión de una actividad que no fue identificada o que está fuera del radio del tributo (v.g. ingresos en relación de dependencia).

IV. A lo expuesto cabe agregar que las evidencias que conducen a entender que los ingresos de fondos en la contabilidad fiscal de la recurrente carecen de la “justificación de origen”, lo son en el plano económico-financiero, más allá del impacto fiscal posterior que pueda merecer. Una forma de expresar la situación es que el “origen” que se pretendió hacer valer, en el caso ingresos exentos provenientes de la herencia, legados y/o donaciones, no fue demostrado y por lo tanto conduce tácitamente a afirmar que esos fondos tienen un origen diferente que no se ha exteriorizado (v.g. ingresos provenientes de diferentes fuentes de ganancias en su máxima expresión,). En esa etapa previa el contribuyente tuvo derechos amplios de probar el verdadero origen. Cumplida esa fase, dos podrán ser las consecuencias; el incremento patrimonial quedará justificado o por el contrario se abre una ventana de incertidumbre y falta de precisión, pues no se habrá explicado en el plano fiscal el verdadero origen de los fondos.

Probada la entrada de fondos y calificados como incremento patrimonial por falta de justificación de su procedencia, la ley de procedimiento fiscal autoriza que la AFIP utilice ese ingreso como presunción de la existencia de un origen asociado con actividades gravadas (v.g. en el impuesto a las ganancias y/o el impuesto al valor agregado y/o Impuestos Internos al Consumo). Sin embargo esa labor encuentra limitaciones legales en la aplicación de las presunciones que contempla el artículo 18, que son, entre otros, los propios gravámenes a los que se puede extender su gravabilidad.

El alcance amplio del objeto del Impuesto a las Ganancias aplicable a la mayor parte de las actividades que se desarrollan en la economía, hace que la presunción para con esos fondos injustificados en su origen pueda ser utilizada con mayor comodidad y amplitud, sin embargo de tratarse de eventuales ingresos que no debieron haber pagado el citado tributo, el contribuyente tuvo la libertad de haberlo expuesto en la etapa anterior cuando se debatía el origen del incremento patrimonial, por lo que va de suyo que la ausencia de esta prueba por parte del contribuyente justifica la presunción de que todo incremento patrimonial se considerará que proviene de ganancias gravadas y que debe tributar el impuesto.

Algo similar sucede con el Impuesto al Valor Agregado, pero quizás con un mayor condicionamiento, aún más nítido en los Impuestos Internos. La norma otorga una facultad amplia, pero no de aplicación automática o discrecional.

Mínimamente deberíamos estar frente a sujetos que desarrollan o se presume que desarrollan actividades alcanzadas por alguno o ambos tributos, caso contrario la facultad que concede el artículo 18, en el caso de incrementos patrimoniales, llevaría al absurdo de reclamar el pago de un impuesto que nunca hubiera correspondido tributar.

Entonces aquí juega un papel fundamental la actividad probatoria desplegada y ventilada en la causa por ambas partes. En este pasaje del análisis está en debate el Impuesto al Valor Agregado, ya que el Fisco Nacional consideró que la suma de \$ 1.188.525 declarada en el Impuesto a las Ganancias como “bienes recibidos por herencia, legado o donación de la Sucesión de Rozitchner Inés” no estaban justificados como tales ni en ninguna otra fuente y los trató como ingresos/ventas alcanzados con el Impuesto al Valor Agregado por considerarlos generados por la actividad declarada por la recurrente. En rigor pudo haber provenido de cualquier otro origen, pero en el terreno de lo razonable no se puede exigir que el Fisco Nacional después de haber verificado la falta de titularidad y disponibilidad de los fondos en cabeza de su madre para hacer la donación, también deba demostrar cuál fue el “verdadero origen, sería una situación kafkiana de imposible resolución. No se puede someter al ente fiscal a la producción de una prueba diabólica, como sería detectar el “origen” del ingreso declarado como exento, pues ello implicaría demostrar cuáles son las operaciones desarrolladas al

margen de la legislación y que por supuesto carecen de documentación (facturas y recibos) o si fueron cobradas en efectivo (sin registros bancarios), con la particularidad de tratarse de una persona física que no está obligada a llevar libros contables, el rastreo encuentra un límite razonable en la investigación y que justamente el legislador contempló como base de tributación, mediante estimaciones y presunciones legales.

Por ello a mi entender la solución hay que encontrarla en el terreno de lo posible, lo ecuánime y sin apartarse del marco legal de la legislación sustantiva y del derecho de defensa del contribuyente. Se trata de una presunción que debe ser analizada en el ámbito de un equilibrado margen lógico y legal. En primer lugar entiendo que la actividad que desarrolla y que declaró la Sra. Rosenfeld ante la AFIP es prioritaria. A su vez es trascendente si la misma está alcanzada o no con el gravamen bajo análisis. También repercute si en sus declaraciones juradas surge la existencia de otra actividad o actividades que pudieran estar al margen del tributo y que permitieran confundir la presunción de gravabilidad.

V. De los antecedentes que rodean al presente caso surge en primer lugar que la actora tiene declarada como actividad principal la prestación de servicios jurídicos (CIU 741101) y como actividad secundaria la prestación de servicios notariales (CIU 741.102), (considerandos de la resolución 52/2013) no surgiendo de allí duda alguna que pudiera hacer pensar en la obtención de ingresos de actividades que pudieran estar al margen del Impuesto al Valor Agregado, ya que ninguna de ellas lo estarían. De existir algún tratamiento especial o diferencial que sí justificara que se encuentran al margen del tributo, es la involucrada quien debió haber acercado la documentación que respaldara esa posible excepción.

Lo expuesto se complementa con los datos incorporados en la determinación del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2008 (fs. 58), de donde surge que la Sra. Rosenfeld Ana, obtuvo ingresos gravados que ascendieron a \$ 1.578.692,31, de los cuales \$ 1.556.692,31 (98,61%) pertenecen a la cuarta categoría y \$ 21.800 se originaron en la primera categoría. A dicha comparación en términos absolutos se le agrega la rigidez que tiene este último concepto, atento que cualquier incremento de patrimonio que no pueda justificarse resultaría razonable atribuirlo a la primera de las fuentes de ganancia que se mencionan.

Además no existe en la justificación patrimonial otro ingreso –excepto el referido a bienes recibidos por herencia, legado o donación, que el Fisco no reconoce y que en esta instancia se ratifica dicho criterio - que pueda hacer pensar que los ingresos que se atribuyeron a la presunción que contempla el artículo 18 inc. f) de la Ley 11.683 y modif. provienen de otra fuente/actividad no alcanzada por el gravamen.

Por ello considero que, habiéndose rechazado en esta instancia los argumentos sobre la calidad de exenta utilizada en la determinación del Impuesto a las Ganancias, la extensión de la presunción al Impuesto al Valor Agregado está correctamente encuadrada y justificada por el juez administrativo.

VI. Respecto de los intereses resarcitorios, teniendo en cuenta su naturaleza y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315); corresponde confirmar su procedencia y el cálculo efectuado en la resolución determinativa.

VII. Finalmente, corresponde referirse a la multa impuesta en los términos del artículo 45 de la ley de rito fiscal, equivalente al 80% del IVA por los períodos 1 a 12/2008 omitido, todo lo que surge del acto obrante a fs. 545/565, originalmente apelado en el Expte. 39.132-I, ahora acumulado a estos actuados.

Que si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley N° 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueda Portaña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998) y es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias, sin que en estos autos ello se haya demostrado.

Que atento el ajuste que se confirma en el IVA y no advirtiendo la existencia de causal exculpatoria alguna, corresponde confirmar tanto la procedencia como la graduación de la sanción aplicada por la Resolución N° 162/2013.

VIII. Por lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que adhiero al voto de la Dra. O'Donnell en cuanto al rechaza la excepción de falta de legitimación pasiva planteada por la actora, haciendo notar que coincide con el Dr. Martín en que corresponde imponer las costas a la vencida, en virtud de haberse articulado como cuestión previa y diferido a esta instancia (vgr. vide fs. 468 punto 2°, 540 punto 3°).

II. Que adhiero al voto de la Vocal Instructora en cuanto rechaza la aplicación de los beneficios previstos en la ley 27.260 y confirma el ajuste en el Impuesto a las Ganancias período fiscal 2008 con más sus intereses y la multa impuesta en la resolución obrante a fs. 471/490 (originalmente apelada en el Expte. 39.131-I, ahora acumulado a estos actuados).

III. Por su parte, adhiere al voto del Dr. Martín en cuanto confirma el ajuste en IVA por los períodos 1 a 12/2008, con más accesorios y multa originalmente apelada en la causa N° 39.132-I (vide fs. 545/565), ahora acumulada a estos autos, con costas a la recurrente.

IV. Por lo expuesto, voto por: i) Rechazar el planteo previo de legitimación pasiva articulado por la actora, con costas; ii) Confirmar las resoluciones determinativas del Impuesto a las Ganancias e IVA en todas sus partes, con costas; iii) Confirmar las multas aplicadas en las resoluciones obrantes a fs. 471/490 y fs. 545/565, con costas.

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría

SE RESUELVE:

1) Rechazar la excepción de falta de legitimación pasiva opuesta por la Sra. Ana Mirta Rosenfeld, con costas.

2) Confirmar las Resoluciones Nros. 51/2013, 52/2013, 161/2013 y 162/2013, con costas.

3) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por la excepción de falta de legitimación pasiva, los que quedan a cargo de la Sra. Ana Mirta Rosenfeld en la suma de \$22.037 por la representación procesal y \$55.071 por el patrocinio letrado, teniendo en consideración el monto del litigio, la forma en que se resolvió en el punto 1) y demás pautas dispuestas por la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

4) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por la cuestión de fondo, los que quedan a cargo de la Sra. Ana Mirta Rosenfeld, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio y el resultado obtenido conforme lo resuelto en el punto 2) :

a) por su actuación en el Expediente N° 37.737-I:

i) en las dos primeras etapas procesales, la suma de \$19.556 por la representación procesal y \$48.889 por el patrocinio letrado, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7 segundo párrafo, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

ii) en la última etapa procesal, la suma de \$55.190 equivalente a 1,61 UMA para la representación procesal, y \$137.975 equivalente a 4,01 UMA por el patrocinio letrado, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423.

b) por su actuación en el Expediente N° 37.739-I:

i) en las dos primeras etapas procesales, la suma de \$30.272 por la representación procesal y \$75.680 por el patrocinio letrado, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7 segundo párrafo, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

ii) en la última etapa procesal, la suma de \$79.088 equivalente a 2,30 UMA para la representación procesal, y \$197.719 equivalente a 5,75 UMA por el patrocinio letrado, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423.

c) por su actuación en el Expediente N° 39.132-I:

i) en las dos primeras etapas procesales, la suma de \$6.421 por la representación procesal y \$16.052 por el patrocinio letrado, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7 segundo párrafo, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

ii) en la última etapa procesal, la suma de \$6.533 equivalente a 0,19 UMA para la representación procesal, y \$16.162 equivalente a 0,47 UMA por el patrocinio letrado, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423.

d) por su actuación en el Expediente N° 39.131-I

i) en las dos primeras etapas procesales, la suma de \$10.738 por la representación procesal y \$26.845 por el patrocinio letrado, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7 segundo párrafo, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

ii) en la última etapa procesal, la suma de \$12.556 equivalente a 1,21 UMA para la representación procesal, y \$31.390 equivalente a 3,02 UMA por el patrocinio letrado, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 24, 28, 29, y 51 de la ley 27.423.

5) Regular los honorarios de la Contadora Pública Liliana Maglieri en la suma de \$12.034 como perita designada a propuesta del Fisco Nacional, teniendo en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley N° 16.638/57.

Las sumas reguladas no incluyen el IVA.

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

