



**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**

Año de la Grandeza Argentina

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:**

**Referencia:** Sentencia - Expte. N°47.953-I, caratulado “CLIMA DE MONTAÑA S.A. s/recurso de apelación” y su acumulado N°48.338-I caratulado “Barboza, Federico Osvaldo s/ Apelación”

---

**AUTOS Y VISTOS:**

El Expte. N°47.953-I, caratulado “CLIMA DE MONTAÑA S.A. s/recurso de apelación” y su acumulado N°48.338-I caratulado “Barboza, Federico Osvaldo s/ Apelación”, en trámite por ante la Sala B integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación); y

**CONSIDERANDO:**

**El Dr. Magallón dijo:**

**I.-** Que a fs. 13/25 la recurrente interpone recurso de apelación en tanto que a fs. 201/210 lo hace el Sr. Federico Osvaldo Barboza contra las resoluciones emitidas por la División Fiscalización N°2 de la Dirección Regional Centro de la AFIP-DGI mediante las cuales:

(i) N°46/2017 (DV CRR1) determina con carácter parcial por conocimiento cierto y presunto de la materia imponible un ajuste en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2009 a 2012, estableciendo la obligación de ingresar la suma de pesos un millón sesenta y tres mil trescientos noventa y uno con treinta y ocho centavos (\$1.063.391,38); con más la suma de pesos un millón quinientos ochenta mil ciento nueve con setenta y ocho centavos (\$1.580.109,78) en concepto de intereses resarcitorios y le aplica un multa graduada en tres (3) veces el gravamen evadido en los términos de los artículos 46 y 47, inciso b) de la ley 11.683 cuyo importe total asciende a pesos cuatrocientos once mil seiscientos cincuenta y uno con tres centavos (\$411.651,03) respecto de los períodos fiscales 2009 a 2011, en tanto que le aplica una multa graduada en el setenta por ciento (70%) del gravamen omitido en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 cuyo importe total asciende a la suma de pesos seiscientos cuarenta y ocho mil trescientos veintidós con seis centavos (\$648.322,06) respecto del período fiscal 2012.

(ii) N°47/2017 (DV CRR1) resuelve impugnar las declaraciones juradas presentadas del impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales diciembre de 2009 a diciembre 2012 y establecer la obligación de ingresar la suma de pesos seiscientos sesenta mil seiscientos noventa y cinco con cuarenta y siete centavos (\$660.695,47); con más la suma de pesos un millón ciento diez mil ochocientos cincuenta y siete con sesenta y cinco centavos (\$1.110.857,65) en concepto de intereses resarcitorios y le aplica una multa con relación a los periodos fiscales febrero de 2012 a diciembre de 2012 graduada en el setenta por ciento (70%) del gravamen omitido en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 cuyo importe total asciende a la suma de pesos cuatrocientos sesenta y dos mil cuatrocientos ochenta y seis con ochenta y cuatro centavos (\$462.486,84).

(iii) N°135/2017 (DV CRR1) que resuelve hacer extensiva la responsabilidad personal y solidaria al contribuyente Barboza, Federico Osvaldo, inscripto bajo la Clave Unica de Identificación Tributaria N°20-07373782-7, en su calidad presidente, director suplente y responsable del manejo de los fondos de la sociedad que representa, respecto de la deuda determinada según Resolución N° 46/2017 (DV CRR1) de fecha 04/04/2017 en concepto de impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2009 a 2012 por un importe de pesos un millón sesenta y tres mil trescientos noventa y uno con treinta y ocho centavos (\$1.063.391,38); con más la suma de pesos un millón quinientos ochenta mil ciento nueve con setenta y ocho centavos (\$1.580.109,78) en concepto de intereses resarcitorios y le aplica una multa graduada en tres (3) veces el monto del tributo evadido en el impuesto a las ganancias por los períodos 2009 a 2011 cuyo importe asciende a pesos cuatrocientos once mil seiscientos cincuenta y uno con tres centavos (\$411.651,03) prevista en los art. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683 y una multa graduada en el setenta por ciento (70%) del tributo evadido por el período 2012 cuyo importe asciende a pesos seiscientos cuarenta y ocho mil trescientos veintidós con seis centavos (\$648.322,06) prevista por el art. 45 de la ley 11.683.

iv) N°136/2017 (DV CRR1) resuelve hacer extensiva la responsabilidad personal y solidaria al contribuyente Barboza, Federico Osvaldo, inscripto bajo la Clave Unica de Identificación Tributaria N°20-07373782-7, en su calidad presidente, director suplente y responsable del manejo de los fondos de la sociedad que representa, respecto de la deuda determinada según Resolución N° 47/2017 (DV CRR1) de fecha 04/04/2017 en concepto de impuesto al valor agregado por los períodos fiscales diciembre/2009 a diciembre/2012 por un importe de pesos seiscientos sesenta mil seiscientos noventa y cinco con cuarenta y siete centavos (\$660.695,47); con más la suma de pesos un millón ciento diez mil ochocientos cincuenta y siete con sesenta y cinco centavos (\$1.110.857,65) en concepto de intereses resarcitorios y le aplica una multa graduada en el setenta por ciento (70%) del tributo evadido por los períodos fiscales diciembre de 2009 a diciembre de 2012 cuyo importe asciende a pesos cuatrocientos sesenta y dos mil cuatrocientos ochenta y seis con ochenta y cuatro centavos (\$462.486,84) prevista por el art. 45 de la ley 11.683.

Que la recurrente se encuentra organizada bajo la figura jurídica de sociedad anónima y declara como actividad principal la “Venta al por menor de equipos y artículos deportivos” –Código 476310– operando el cierre de sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año.

Que a raíz de la fiscalización practicada se procedió a verificar la situación en el impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos 2009 a 2012, constatándose en las respectivas declaraciones juradas que:

a) computó improcedentemente aportes irrevocables, los que a criterio del Fisco Nacional representan

ventas netas ajustadas en el período fiscal 2009;

b) computó en el período 2012 compras correspondientes a los períodos fiscales 2010 y 2011 por lo que se presumió que omitió declarar ingresos gravados en estos dos últimos períodos fiscales conforme aplicación del art. 18 1° párrafo de la ley 11.683;

c) omitió registrar facturas electrónicas de compras del período 2012 por lo que se presumió que omitió declarar ingresos alcanzados por el tributo en dicho período; d) computó gastos en el período fiscal 2012 cuya documentación respaldatoria no fue exhibida motivo por lo cual su deducción fue impugnada, y

d) exteriorizó ajustes impositivos infundados en los períodos fiscales 2010 a 2012 dado que no exhibió el respaldo documental correspondiente, dejando así de ingresar el gravamen en su justa medida.

Que por lo tanto la citada División Fiscalización procedió a practicar las liquidaciones pertinentes, con fundamento en la aplicación de los art. 1, 17, 49 inc. a), 69 inc. a) y 80 de la ley del impuesto a las ganancias, el 27 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias y el primer párrafo e inc. f) del art. 18 y el de la ley 11.683.

Señala la recurrente las graves dificultades por las que atravesó la sociedad en los años 2011/2012 como consecuencia de la erupción del volcán chileno Puyehue que causó serios perjuicios, al punto de que fue declarada -por ley 26.697 publicada en el boletín oficial el 19/08/2011– la emergencia agropecuaria en las provincias patagónicas de Río Negro, Neuquén y Chubut, lo cual derivó en el cierre de sus locales y la cesación de pagos.

Sostiene que el dinero aportado por la accionista Marta Gómez es válido y no es producto de venta omitida. Aclara además, que *“en lo referente al origen de fondos y respecto de alguna determinación impositiva que pudiera generar, se encuentra prescripto en el impuesto a las ganancias y en el IVA de personas físicas”* (sic.).

Aduce la recurrente que el registro de las facturas de compras con fecha de emisión correspondiente a los años 2010 y 2011 recién en el año 2012 obedece a una causa externa a su accionar. En efecto, informa que los proveedores recién entregaron las facturas de compras en cuestión cuando *“se terminó de saldar la mercadería comprada”*.

Reconoce de este modo que si bien se produce un desfasaje de tiempo en el cómputo de dichos comprobantes en ambos impuestos –a las ganancias y al valor agregado–, es una *“cuestión de ajuste contable”*.

Agrega que *“los funcionarios actuantes ajustan dichas deducciones a los años en que se emitieron las facturas 2010/11, provocando un ajuste de ventas omitidas, pero no ajustan a favor del contribuyente una disminución de ventas en el período 2012 por anular el costo de mercadería vendida”*.

Sostiene que es una cuestión meramente cualitativa por lo que *“si se sigue la tendencia de los funcionarios de AFIP el ajuste 2010/11 sobre la venta omitida debería sustraerse sobre la venta del 2012, neutralizando el monto ajustado en vía recaudatoria”*.

En tanto que respecto del período 2012 alega que aún para el hipotético caso de que se admitiera la presunción del Fisco, *“lo que de ninguna manera es cierto es que la mercadería adquirida haya sido vendida en su totalidad y que además el porcentaje de ganancias sea el que AFIP estima”*, ya que CLIMA DE MONTAÑA *“no vendió todo lo que compró”*.

Sintetiza que las conclusiones a las que arribó el Fisco Nacional lo ha sido en base a las presunciones obtenidas, a veces ajustándose a la contabilidad de los libros y otras, *“de manera antojadiza”*, apartándose de todo cálculo que tuviera sustento fáctico, según su conveniencia y ánimo fiscalista recaudatorio.

Adjunta prueba documental y propone prueba informativa, testimonial y pericial contable. Cita jurisprudencia, hace reserva del caso federal y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas al Fisco Nacional.

En tanto que a fs. 201/210 el Sr. Federico O. Barboza rechaza la extensión de responsabilidad solidaria por considerar que se encuentra excluido *“conforme al derecho vigente sobre los requisitos esenciales para su extensión”*, en atención a que la deuda de la principal se encuentra cuestionada en el Tribunal Fiscal, no existiendo sentencia firme a la fecha de su invocación.

Manifiesta que su única participación en la sociedad fue en la creación y en la apertura inicial de una cuenta bancaria la cual jamás operó y que nunca realizó ningún acto administrativo o de disposición por la sociedad, que tampoco firmó cheque, ni realizó ningún tipo de aportes, ni trató con proveedores en nombre de CLIMA DE MONTAÑA S.A., ni con su personal y que no conoce los locales.

Explica que la sociedad se formó en junio de 2008 y que por su relación de amistad con Marta Adriana Gómez –también accionista de la empresa– participó de la constitución de la sociedad, con la condición de que en el menor tiempo posible lo desvinculara de la misma, ya que solo se había involucrado para *“darle una mano en la constitución de la sociedad porque estaba complicada con otras cosas en ese momento”*.

Relata que fue así que se creó la sociedad en junio de 2008 y al mismo momento de crearla le otorgó a la nombrada un poder con amplias facultades para administrar y actuar en representación de la empresa. Y que el 20/04/2009 se efectuó el cambio de autoridades, quedando como Presidente la Sra. Gómez, Marta Adriana y él como director suplente conforme acto que se publicó en el Boletín Oficial N°31.920 el 09/06/2010.

Agrega que sus únicas intervenciones fueron en las Actas N°4, 5 y 6 del Libro de Actas de Directorio donde se confirieron poderes y que no le puede ser reprochado lo actuado con posterioridad al cambio de autoridades ya que la condición de director suplente no genera responsabilidad en tanto no asumiera el cargo de titular.

Plantea la nulidad absoluta e insanable del procedimiento y de los actos que lo sustentan por violación de los procedimientos esenciales al extenderse la responsabilidad solidaria en forma extemporánea, dado que la deuda no se encontraba firme y pasada en autoridad de cosa juzgada en cabeza del principal al momento de las determinaciones de oficio efectuadas al presunto solidario. Propone prueba informativa y testimonial. Cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal. Solicita se decrete la nulidad absoluta e insanable del procedimiento determinativo por los impuestos y períodos objeto del recurso.

Subsidiariamente solicita se dejen sin efecto las resoluciones apeladas, con costas al Fisco Nacional.

**II.-** Que a fs. 102/122 y 223/238 la representación fiscal contesta ambos recursos.

Como cuestión previa pone de manifiesto que la recurrente reitera en este Tribunal los argumentos que sostuviera como defensa en los procedimientos determinativos y sumariales seguidos, sin aportar ni ofrecer –en esta oportunidad– elemento nuevo alguno o medio de prueba que pudiera servir para revertir el criterio fiscal sostenido en los actos apelados.

Atento ello indica que el recurso de apelación no cumple con la carga prevista en el art. 166 de la ley de procedimiento fiscal en los términos establecidos en el art. 265 del CPCCN, de aplicación supletoria en la especie, por lo que debe declararse desierto y confirmarse los actos apelados, lo que así peticiona, con cargo de costas a la actora.

Acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la prueba ofrecida por los recurrentes, cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal.

**III.** Que a fs. 129 se resuelve abrir la causa principal a prueba y hacer lugar a la prueba informativa y pericial contable ofrecida por la recurrente, a cuyo efecto se designan a los contadores Omar Coronel y Liliana Maglieri, propuestos por la actora y el Fisco Nacional respectivamente, a quienes se encomienda producir conjuntamente su informe en los plazos correspondientes.

Asimismo, se rechaza la prueba testimonial atento que los extremos que mediante la misma se pretende demostrar son de público conocimiento y fueron oportunamente reconocidos mediante el dictado de la ley 26.697.

Que a fs. 130 se elevan las actuaciones a consideración de la Sala a efectos de analizar la acumulación del expediente N°48.338-I caratulado: “Barboza, Federico Osvaldo s/Recurso de Apelación” en trámite por ante la Vocalía 5°, resolviendo a fs. 246 su aceptación.

Que a fs. 131 acepta el cargo la contadora pública Liliana F. Maglieri perito contadora del Fisco Nacional, en tanto que a fs. 254 lo hace el contador Omar Coronel, perito contador de la parte actora.

Que a fs. 256/261 se acredita el diligenciamiento de los oficios ofrecidos como prueba a: Magic Team S.A., Tennis S.A., Acción Sport, Sport y Adventure S.A. y Clesmal S.A., habiendo únicamente respondido Acción Sport conforme respuesta que obra a fs. 262/265 de estas actuaciones.

Que a fs. 269 y en atención al tiempo transcurrido se intima a las partes para que arbitren los medios necesarios a fin de producir la prueba pericial contable ordenada bajo apercibimiento de dar por decaído el derecho a su producción.

Que a fs. 270 el Sr. Coronel, perito contador de la actora, manifiesta que luego de reiterados e infructuosos intentos logró contactar a la perito contadora del Fisco, quien le informó que “*ya no pertenece a la AFIP*”, por lo cual solicitó se intime la designación de un nuevo profesional.

Que a fs. 275 el Fisco Nacional comunica la sustitución del perito contador, designando en tal carácter al

Cr. Mauricio Olijavetsky, quien acepta el cargo a fs. 277.

Que a fs. 286 se intima a la recurrente a que en el plazo de diez (10) días hábiles, fije una fecha para la realización de la pericia, bajo apercibimiento de darla por decaída.

Que a fs. 292/296 se presenta informe pericial contable en forma conjunta en respuesta al único punto de pericia que reza: *“para que con los nuevos elementos arrimados a las 1500 fs. proceda a verificar la totalidad del contenido del presente descargo”*(sic.).

Que a fs. 300/301 el representante del Fisco Nacional impugna el informe pericial en lo que respecta a lo agregado unilateralmente por el perito de la contraria.

Que a fs. 335 se da por decaída la prueba informativa correspondiente a los proveedores: Magic Team S.A., Tennis S.A., Sport y Adventure S.A. y Clesmal S.A. Y se abre a prueba la causa correspondiente al responsable solidario – Sr. Osvaldo Barboza, haciendo lugar parcialmente a la prueba informativa, en tanto que se rechaza la prueba testimonial ofrecida por resultar inconducente.

Que a fs. 341 se intima a la parte actora para en el plazo de cinco (5) días, acompañe a confronte el oficio dispuesto, bajo apercibimiento de dar por decaído su derecho a la producción de la prueba informativa.

Que a fs. 347 se hace efectivo el apercibimiento y en consecuencia, se resuelve dar por decaído el derecho a producir prueba informativa del responsable solidario.

Que a fs. 352 se clausura el período probatorio.

Que visto el estado de autos a fs. 359 se elevan a consideración de la Sala “B”.

Seguidamente, a fs. 365 se ponen las actuaciones a disposición de las partes para que en el término de diez (10) días produzcan sus respectivos alegatos, haciendo uso de su derecho el Fisco Nacional a fs. 370/373 y el recurrente Sr. Federico Barboza a fs. 374/377, no haciendo uso del mismo la responsable principal Clima de Montaña S.A.

Finalmente a fs. 379 se ponen los autos para el dictado de sentencia.

**IV.-** Que exhibidos los elementos tenidos en cuenta por la fiscalización para efectuar las determinaciones de oficio que se impugnan, corresponde seguidamente adentrarnos al examen de los mismos frente al cotejo de las probanzas rendidas por la recurrente en ambas instancias.

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

**IV.1.** Que en primer término cabe referirse al ajuste practicado en el impuesto a las ganancias del período

fiscal 2009, por el cual se determina un incremento patrimonial no justificado respecto de los aportes de accionistas registrados bajo el concepto de “*Futuro Aumento*” los cuales fueron considerados por el Fisco Nacional como ventas omitidas.

Al respecto resulta importante señalar que de la documentación exhibida –Libro Diario N°1– que fuera solicitada por Requerimiento N°0720002014022168704 –obrante a fs. 165 del Cpo. Principal del Impuesto a las Ganancias– se advierte que se trató de aportes realizados en efectivo.

En efecto, la registración plasmada es “Caja” a “Futuro Aumento” –Asientos N°7 del período 2008 bajo la leyenda “aporte accionistas” y N°3, 11, 25 bajo la leyenda “aporte futuro aumento cap.” del período 2009 y N°81 también de este último período bajo el concepto “devolución aporte” obrantes a fs. 167, 168, 169 y 171 del mencionado Cuerpo, sin identificación alguna siquiera del accionista que los habría efectuado.

Cabe destacar que la única individualización que surge respecto a la titularidad de dichos movimientos es la constancia dejada en el Formulario 8400 L N°0720002015052614902, por la Sra. Marta Gómez quien manifiesta, sin arrimar probanza alguna que “*los aportes y retiros detallados fueron realizados por y para ella*” quien suscribe el citado formulario –fs. 176 del Cuerpo ya mencionado–.

Por otra parte, se advierte que tales aportes que totalizaron la suma de \$480.000 al 31/12/2009 se mantuvieron invariables en dicha cuenta al menos hasta el ejercicio cerrado el 31/12/2012 conforme surge del asiento de cierre del ejercicio obrante a fs. 212 del Cuerpo principal del impuesto a las ganancias, ya citado.

Es decir los aportes no fueron capitalizados siendo que en dicho momento ya regía la Resolución N°24/2004 de la Inspección General de Justicia que preveía la obligatoriedad de su aceptación por parte del directorio, así como también, su tratamiento en un plazo de 180 días desde dicha aceptación hasta la consideración por parte de la asamblea de accionistas, indicando que “*a partir de la fecha prevista para la realización de la asamblea, o en su caso a partir del vencimiento del plazo máximo posible conforme al artículo 5º, inciso 1), subinciso a), el monto de los aportes será contabilizado en el pasivo social*”.

Asimismo, resulta relevante destacar que los fiscalizadores actuantes observan en el Informe Final de Inspección obrante a fs. 306/315 que del “*sistema E-Fisco surge que la Sra. Gómez, Marta Adriana, CUIT N°27-20962034-6, no se encuentra inscripta como Monotributista, no ha presentado las DDJJ de impuesto a las ganancias, Impuesto a los Bienes Personales...*”, lo cual es indicativo como mínimo de dificultades para demostrar la titularidad de los supuestos aportes que, según afirmó, serían de su propiedad.

Que en el escrito de defensa interpuesto la recurrente se limita a ratificar el aporte de Marta A. Gómez a la empresa y a dar por válidas las declaraciones presentadas mas no aporta probanza alguna que respalde sus dichos. Además aduce que “*en lo referente al origen de los fondos y respecto de alguna determinación impositiva que se pudiera generar el impuesto se encuentra prescripto*”(sic.), situación esta última que no se encuentra en discusión en estas actuaciones.

Que sin perjuicio de las manifestaciones expuestas por la recurrente a los fines de justificar el origen del

pasivo que motiva los ajustes en ganancias e IVA y las consecuentes sanciones, ocurre que en el presente contexto resulta aplicable la regla *"onus probandi incumbit ei qui dicit"*, es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Conviene precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que las exigencias derivadas de la citada norma deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53).

Que del cotejo de la documentación -Estados Contables al 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011 y 31/12/2012, publicación de edictos de constitución en el Boletín Oficial y de cambio de autoridades, fotocopias de los Libros Diario y de Actas, la respuesta dada a los requerimientos cursados en el transcurso de la fiscalización obrantes como antecedentes en el expediente administrativo -Cuerpo Principal Impuesto a las Ganancias 1 y2- y de las pruebas rendidas en estos autos -pericial contable e informativa obrantes a fs. 292/296 y fs. 256/265, respectivamente, se concluye que asiste razón al Fisco Nacional cuando considera que los aportes a cuenta de futuros aumentos – pasivos- constituyen ventas omitidas por verificarse la existencia de un incremento patrimonial no justificado, conforme el art. 18 inc. f) de la ley 11.683, lo cual representa en el impuesto a las ganancias ventas netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, determinando así un ajuste de ventas no declarados de \$511.500,00.- y un ajuste en el impuesto al valor agregado de \$ 29.817,38 respecto del período fiscal 12/2009.

Que en tal sentido, se vislumbra que la actividad fiscalizadora no ha hecho más que una debida aplicación de elementales principios que gobiernan la materia tributaria y que, en la particular situación en estudio, coloca en cabeza del responsable el cumplimiento de ciertos recaudos para poder verificar la existencia y medida de la relación sustantiva.

Que las afirmaciones y pruebas aportadas y producidas por el recurrente no revisten entidad suficiente como para conmovir el ajuste fiscal que fuera practicado con proyección en ambos impuestos determinados.

Que así las cosas, con relación al pasivo declarado por el recurrente -inicialmente registrados como aportes a cuenta de futuros aumentos de capital-, corresponde concluir que se verifica el incremento patrimonial no justificado invocado por el Fisco Nacional, sin que se haya probado acabadamente que dichos montos no son de su titularidad o que no corresponden a ingresos gravables.

En tal sentido, resulta procedente confirmar el ajuste en el impuesto a las ganancias, periodo fiscal 2009, pues se comprende que el organismo fiscal efectuó una correcta aplicación del artículo 18, inc. f) de la ley 11.683 -sustento normativo de las determinaciones de oficio- que dispone *"Los incrementos patrimoniales no justificados, representan: 1) En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles"* como así también en el impuesto al

valor agregado al cual se habrá de hacer referencia en el apartado correspondiente.

IV.2 Que seguidamente, incumbe pronunciarse acerca de los otros ajustes efectuados respecto de los períodos 2010 a 2012, los cuales se originan en: i) omitir declarar ingresos alcanzados a partir de haberse detectado facturas por compras efectuadas y no registradas en el respectivo período fiscal; ii) el cómputo de gastos que fueron considerados improcedentes por carecer de documentación respaldatoria, tal es el caso de las compras y gastos del mes de enero/2012 y iii) el cómputo de ajustes impositivos exteriorizados en las declaraciones juradas que disminuyen el impuesto, los cuales fueron considerados improcedentes al no exhibirse ni aportarse el respaldo documental correspondiente pese a las requisitorias formuladas en oportunidad de la inspección.

En cuanto al primero de los ajustes citados el Fisco Nacional presumió ventas omitidas las que fueron estimadas mediante la aplicación de un margen de utilidad conforme seguidamente se expone: a) períodos fiscales 2010 y 2011: sobre facturas de compras correspondientes a dichos períodos y que fueron registradas en el ejercicio 2012 y b) período 2012 sobre facturas electrónicas de compras de dicho ejercicio obtenidas de la Base Fisco que no se encontraban registradas.

Al respecto, cabe recordar que el legislador ha aceptado la necesidad de implantar métodos indiciarios con el propósito de contrarrestar la evasión fiscal. La validez de los mismos dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción obrantes en la causa. (doctrina de CNACAF, Sala I, *in re* “Casado Abel y otros”, 07/05/1993).

Que toda determinación sobre base presunta debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes que, analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados, permitiendo arribar al resultado que, “probabilísticamente”, se acerque más a la real magnitud del hecho imponible.

Que por otra parte, 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. “Armotec SACIFIC”, TFN, Sala B, 10/02/1999).

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 “Campisi, Benito”, Sala B, 10/05/1999; “Inmobiliaria Quesada SRL”, TFN, Sala A, 11/04/2000; “Ledesma, Amalia”, TFN, Sala D, 18/07/2001; “Bur, Delia Matilde”, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996).

Que las reglas contenidas en el artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. citado) refieren a presunciones legales *“iuris tantum”*, cuya consecuencia es la de revertir la carga de la prueba. Así, el efecto fundamental de la presunción es dispensar de la prueba del hecho presumido al favorecido por ella. Cuando resulta de aplicación una de estas presunciones, el que se beneficia con ella no debe probar sino el hecho

antecedente; la ley suple su actividad y tiene por acreditada la conclusión, y la carga probatoria pesa sobre quien niega el hecho antecedente o la aplicabilidad de la presunción a su caso.

Que en definitiva, se trata de una 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.

Conforme lo descripto precedentemente, corresponde señalar que en virtud de las diferencias entre las compras constatadas de los proveedores y las declaradas por la recurrente, es que el Fisco Nacional entendió que representan un indicio razonable en los términos del primer párrafo del art. 18 de la ley de rito, el cual dispone que *“La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular su existencia y medida. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente, y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que ésta obtenga de información emitida en forma periódica por organismos públicos, mercados concentradores, bolsas de cereales, mercados de hacienda o que le proporcionen —a su requerimiento— los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etcétera.”*, de lo cual, se infirió que dicha diferencia con más el margen de utilidad declarado por la accionante, corresponde a ventas omitidas.

Que en lo relativo al ajuste del cómputo de gastos que fueron considerados improcedentes por carecer de documentación respaldatoria -tal es el caso de las compras y gastos del mes de enero/2012-, corresponde sin más su confirmación al no haberse probado la existencia y veracidad de los mismos.

Con relación al cómputo de ajustes impositivos exteriorizados en las declaraciones juradas que disminuyen el impuesto: período fiscal 2010: \$367.614,95, período fiscal 2011: \$330.618,56 y período fiscal 2012: \$278.518,12, la recurrente explica en su recurso que se trata del cómputo de quebrantos del ejercicio anterior.

No obstante que técnicamente es incorrecto consignar en la declaración jurada del período un ajuste –a columna I- que disminuye el impuesto en concepto de quebrantos, lo concreto es que tal quebranto deviene inexistente tras el ajuste de ventas omitidas del período 2009, motivo por el cual asiste razón al Fisco Nacional en su impugnación.

Corresponde ahora analizar si asiste razón al Fisco Nacional respecto de los ajustes practicados en el impuesto al valor agregado, que resumidamente son: i) al débito fiscal como consecuencia de la aplicación de la presunción de ventas omitidas y ii) al crédito fiscal por impugnación de los créditos fiscales carentes de respaldo documental.

Que en tal contexto, para los períodos determinados -12/2009 a 12/2012- ya se encontraba vigente la modificación introducida al artículo 18 inc. f) por la ley 25.795 (B.O. 17/11/2003) que dispuso que *“Los*

*incrementos patrimoniales no justificados, representan: 2) En el impuesto al Valor Agregado: Montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente”, por lo que siendo ésta la norma en la cual el Fisco Nacional sustenta el ajuste bajo estudio, al considerar comprobada la existencia del incremento patrimonial, resulta activada la presunción antes transcripta.*

Como ya se ha explicado anteriormente las reglas contenidas en el artículo 18 de la ley 11.683 refieren a presunciones legales “*iuris tantum*”, cuya consecuencia es la de revertir la carga de la prueba.

IV.3 Dicho esto, cabe analizar los argumentos esgrimidos respecto de los créditos fiscales que resultan impugnados.

En primer lugar y con relación a la falta de documentación respaldatoria de las compras y gastos correspondientes al período fiscal 01/2012, la recurrente nada dice, por lo que cabe dar por válida la impugnación de dichos créditos fiscales.

En cuanto al argumento esgrimido respecto de la extemporánea registración de las facturas de compras sustentadas en la falta de entrega de las mismas por parte del proveedor -atento que, según su relato, dichas compras de 2010 y 2011 no habían sido abonadas-, el mismo no resulta válido ni justificativo de tal accionar.

Sin perjuicio de lo señalado, tampoco ha efectuado la recurrente un mínimo esfuerzo para probar sus dichos, por lo que éstos se exhiben como meras afirmaciones dogmáticas carentes de entidad para rebatir el criterio fiscal.

En efecto, no se ha probado de modo fehaciente que el pago de tales facturas resulte coincidente con el mes en que fueron registradas, ni el detalle de los saldos adeudados al cierre del ejercicio o bien, que hubiera mediado documentación (correos electrónicos, carta documento u otro tipo de intercambio o circunstancia) que avalase la veracidad de la alegada situación de mora en el pago a sus proveedores.

Tampoco instó ante el Tribunal la reiteración de los oficios no contestados por los proveedores respecto de la prueba informativa propuesta a la que se había hecho lugar a fs. 129, por lo que transcurrido un plazo más que considerable se le dio por decaído el derecho a producirla conforme fuera resuelto a fs. 335 vta., punto 1 del resolutorio.

Por lo merituado, y teniendo en cuenta que ha existido un trabajo de inspección y fiscalización que permite razonablemente sustentar la posición del Fisco -máxime ante la falta de pruebas en contrario producidas por el apelante- corresponde confirmar también la determinación efectuada en el IVA.

V.- Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, con costas. 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).

**VI.-** Que en lo referido al ámbito infraccional, cabe referirse en primer término a las multas aplicadas al principal por el Fisco Nacional a CLIMA DE MONTAÑA S.A. con sustento en las previsiones de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683 -en el caso del impuesto a las ganancias períodos fiscales 2009 a 2011-

fueron graduadas en tres (3) veces el impuesto omitido; en tanto que respecto del período fiscal 2012 del referido tributo y del Impuesto al Valor Agregado, se aplicó la multa prevista en el art. 45 graduándola en el 70% del importe omitido.

**VI.1** Cabe analizar en primer término la cuestión atinente a la multa por defraudación impuesta en el impuesto a las ganancias períodos 2009 a 2011.

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

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

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

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

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

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

Que las maniobras desplegadas por la recurrente respecto a la deficiente registración de sus operaciones, el cómputo improcedente de aportes irrevocables y de ajustes impositivos en la confección de las declaraciones juradas resultan ser hechos suficientes para calificar la gravedad de la incidencia en la determinación de la materia imponible que atribuye el Fisco Nacional, tal como se deja expuesto en el acto de imputación de la Resolución N°46/2017.

Cabe advertir que los comprobantes registrados de forma extemporánea lo fueron con una fecha distinta a la del comprobante, con una clara finalidad de “disimular” su registración tardía.

A modo de ejemplo, de lo señalado véase el subdiario de compras del mes de julio/2012 a fs. 94/96 del Cpo. Principal N°1/2 del impuesto a las ganancias, donde se asientan con fecha 15/07/2012 los comprobantes del proveedor BROGAS S.A. -FC A 0015-00007727/28- siendo que dichos comprobantes poseen fecha de emisión 15/12/2010, lo mismo ocurre con los proveedores INDUMONTAÑA S.R.L. cuya factura FC A 0001-00000618 es registrada con fecha 28/07/2012 siendo que la fecha de emisión es 28/12/2010 y con CERRO EKI S.A., cuya factura FC A 0013-00000852 es registrada con fecha 30/07/2012 siendo que la fecha de emisión es 30/09/2010.

En este sentido es válido lo señalado por el Organismo Fiscal en sus considerandos –fs. 52–, cuando refiere a que *“resulta evidente que la responsable se valió de tal maniobra o ardid, tendiente a ocultar hechos de significativa relevancia en la realidad económica de su giro comercial, ello en miras de obtener un beneficio ilegítimo en perjuicio del Fisco Nacional, influyendo con una grave incidencia en la determinación de la materia imponible de los períodos bajo análisis”*.

En razón de ello y de los datos fácticos obrantes en autos, cabe concluir que las presunciones de que se ha valido la Administración Fiscal se encuentran debidamente activadas y, bajo esa premisa, correspondía a la parte actora demostrar la falta de sustancialidad en la atribución subjetiva, cosa que no ha sucedido en autos. Por tal motivo, corresponde la confirmación de las sanciones impuestas.

No obstante ello, con relación al *quantum* de la misma, cabe precisar que si bien la graduación de la pena es discrecional del Juez Administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar, como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, sobre la concreta aplicación de dicha facultad punitiva.

Ello así, se observa que el Juez Administrativo fijó la misma en tres (3) veces el importe dejado de pagar en concepto de impuesto a las ganancias, por cuanto considera que *el responsable no ha consentido la pretensión fiscal, situación que no permite que la sanción aplicada sea graduada en el mínimo legal* Sin perjuicio de que dicha solución no surge de la letra de la ley este juzgador entiende que ese argumento por sí solo carece de entidad suficiente para justificar la graduación por encima del mínimo legal que prevé una multa graduable entre dos (2) y diez (10) veces el importe del tributo evadido. Ello, sumado al hecho de que no surge de las actuaciones administrativas que la recurrente tenga antecedentes sumariales previos, se estima procedente reducir las mismas al mínimo legal previsto por el artículo 46.

**VI.2** Seguidamente cabe referirse a la multa aplicada en los términos del art. 45 respecto del período fiscal 2012 del impuesto a las ganancias y del ajuste practicado en el impuesto al valor agregado que fue graduada por el Fisco Nacional en el 70% del gravamen dejado de pagar.

Cabe recordar que el citado art. 45 de la ley 11.683, en su redacción vigente para los hechos aquí ventilados, establecía que: *“El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente siempre que no corresponda la aplicación del art. 46 y en tanto no exista error excusable”*.

Que con arreglo al texto legal, la infracción del art. 45 de la ley 11.683 requiere para su configuración objetiva la concurrencia de dos elementos: por un lado, la omisión de pago de impuesto y por otra el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de DDJJ inexactas, siempre y cuando el Juez Administrativo descarte la existencia de “declaración engañosa” y en la medida que no exista error excusable.

En lo que atañe al aspecto subjetivo, la figura requiere la existencia de culpa en el obrar del imputado. Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos “Casa Elen Valmi de Claret y Garello” del 31/03/1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11.683, en lo que aquí interesa, se dijo que *“... surge claramente del texto transcrito 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 de 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 que *“... si bien, por lo tanto, es inadmisibile 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”*.

Con respecto a la excusabilidad del error, 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” – 20/08/1996).

En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél 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 que claramente se exhiban como de difícil y/o alambicada interpretación.

En el caso bajo análisis, el Fisco Nacional constató la comisión de las infracciones encuadradas en el art. 45 de la ley 11.683, en virtud de haberse omitido el pago del impuesto al valor agregado mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas respecto de los períodos fiscales diciembre de 2009 a diciembre de 2012 y en el impuesto a las ganancias respecto del período fiscal 2012.

De este modo ha dejado de ingresar el impuesto en su justa medida, lo cual pone en evidencia la

negligencia o imprudencia de la firma del asunto, atento que mediante tal conducta, exteriorizó de forma desatinada el impuesto dificultando el accionar del Fisco Nacional.

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 en su justa medida 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.

No obstante ello, con relación al *quantum* de la misma y tal como ya se dijera *ut supra*, cabe precisar que si bien la graduación de la pena es discrecional del Juez Administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar, como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, sobre la concreta aplicación de dicha facultad punitiva.

Ello así, se observa que el Juez Administrativo fijó la misma en el 70% del tributo determinado, por cuanto consideró que “...*el responsable no ha consentido la pretensión fiscal, situación que no permite que la sanción aplicada sea graduada en el mínimo legal*”. Tal como ya fuera señalado dicha solución no surge de la letra de la ley por lo que cabe entender que ese argumento, por sí solo, carece de entidad suficiente para justificar la graduación por encima del mínimo legal, ello sumado al hecho de que no surge de las actuaciones administrativas que la recurrente tenga antecedentes sumariales previos, razón por la cual se estima procedente reducir las mismas al mínimo legal previsto por el artículo 45.

Por lo merituado, se confirman las sanciones aplicadas, reduciéndolas al mínimo legal de la escala punitiva establecida para cada imputación.

**VII.-** Resuelto lo que antecede, cabe referirse ahora a la procedencia de la extensión de responsabilidad personal y solidaria al Sr. Federico Osvaldo Barboza respecto a las deudas determinadas mediante las Resoluciones N°135 y 136 /2017 (DV CRR1).

**VII.1.** Por cuestiones de lógica precedencia, corresponde primero dar tratamiento al planteo de nulidad articulado por el recurrente con sustento en la pretendida violación de los procedimientos esenciales; a criterio del recurrente, la responsabilidad solidaria se ha extendido a su respecto en forma extemporánea, en virtud de no encontrarse firme y pasada en autoridad de cosa juzgada la determinación de la deuda en cabeza del principal.

Entrando al análisis del agravio introducido por el apelante, debe señalarse que el artículo 8° de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) establece que “*Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros 5 (cinco) incisos del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17...*”.

Que con relación a este puntual planteo que efectúa el recurrente ya se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “BOZZANO, Raúl José (TF 33.056-I) c/ DGI” del 11/02/2014 en el que señaló que “...*la norma transcripta no requiere el carácter firme del acto de determinación del tributo al deudor*

*principal, sino únicamente que se haya cursado a éste la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de quince días previsto en el segundo párrafo del art. 17 sin que tal intimación haya sido cumplida”.*

La conclusión expuesta resulta acorde con la doctrina establecida por dicho Tribunal en el precedente “Brutti” (Fallos: 327:769). En efecto, allí se señaló que la resolución mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solidaria puede ser dictada por el organismo recaudador “(...) *una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena*”.

En tales condiciones, el recaudo necesario para extender la responsabilidad solidaria se encuentra cumplido en el caso en examen. Ello por cuanto el deudor principal fue intimado al pago de su obligación mediante un acto de determinación de oficio que fue apelado ante este Tribunal y la misma permanecía incumplida al vencimiento del plazo legalmente otorgado para su ingreso.

Por lo expuesto, debe rechazarse el planteo de nulidad interpuesto por el recurrente.

Cabe señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por el actor como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma.

En este aspecto corresponde traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re* “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia de fecha 24/08/2007) en cuanto a que “...*al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...*”.

Que en el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto que “(...) *tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal*”.

*En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia*” (CSJN - “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013, B-485-XLV).

**VII.2.** Resuelto lo que antecede, corresponde ahora abocarse al análisis de si resulta procedente la extensión de responsabilidad al Sr. Federico Osvaldo Barboza en los períodos fiscales 2009 a 2012.

Que dicha responsabilidad solidaria viene dada, a criterio del Fisco Nacional, en virtud de su *carácter de presidente, director suplente y administrador de los fondos* de CLIMA DE MONTAÑA S.A. y está encuadrada en el supuesto de responsabilidad por deuda ajena legislada en el inc. d) del art. 6 de la ley 11.683, en cuanto establece la obligación de dichos representantes de pagar el tributo al Fisco con los recursos que administran, perciben o que disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados.

Ello así, salvo que, como prevé el inc. a) del art. 8 de la ley ritual, demuestren que sus representados los han colocado en imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

Que conforme surge de los antecedentes administrativos y tal como lo reconoce la propia actora, el Sr. Barboza detentaba el cargo de Presidente de CLIMA DE MONTAÑA S.A. desde la constitución de la sociedad, es decir desde el mes de junio de 2008.

Que posteriormente, el día el 20/04/2009, se celebró una Asamblea General Ordinaria, asentándose en el Acta N°1 que la misma fue convocada a efectos de nombrar un “nuevo directorio”, habiéndose resuelto, en forma unánime, designar a partir de dicho momento a la Sra. Marta Adriana Gómez como Presidente y al Sr. Federico Osvaldo Barboza como Director Suplente.

Al respecto, es importante resaltar que recién transcurrido un año -más precisamente el 27/05/2010- se encomienda a la Escribana María Graciela Guthmann, la transcripción de la documentación –Acta de Asamblea N°1 y asiento en el Libro Registro de Accionistas – a fin de proceder a la inscripción de la nueva conformación del directorio en el órgano de contralor -Inspección General de Justicia-, lo que se hizo mediante Escritura N°41.

Que a dicho fin, el 09/06/2010 se publicó en el Boletín Oficial N°31.920 el siguiente edicto: “1802599. *Se hace saber que por acta de Asamblea Ordinaria del 20/04/2009 se eligieron nuevas autoridades y distribuyeron cargos: Presidente María Adriana Gómez. Director Suplente: Federico Osvaldo Barboza. Constituyen domicilio especial en Av. Corrientes PB C.A.B.A.*” (sic).

Ahora bien, lo cierto es que no existe constancia en el expediente administrativo ni en las actuaciones instruidas ante este Tribunal de que la conformación del nuevo directorio se hubiere inscripto debidamente en el organismo de contralor –Inspección General de Justicia– a fin de que dicha decisión pudiese resultar oponible a terceros de conformidad con lo establecido en el art. 60 de la Ley de Sociedades Comerciales.

Por otra parte, del análisis de los antecedentes administrativos asoman algunas cuestiones vinculadas a la actuación del Sr. Barboza que hacen al estudio del caso que nos ocupa y que se estima conveniente mencionar:

- A fs. 13 del Cuerpo Responsabilidad Solidaria - Barboza, Federico Osvaldo – CUIT 20-073373782-7 de los antecedentes administrativos consta la consulta al “Padrón de la Base Fisco del Régimen de Participaciones Societarias efectuada, de donde surge lo informado por la propia empresa en cumplimiento del Régimen de Información de Participaciones Societarias -“RG 4120 - *Informantes de un representante*” respecto de los períodos fiscales 2010, 2011 y 2012. Allí se detalla que el Sr. Barboza, Federico Osvaldo es declarado bajo el cargo de “director” con fecha de inicio de mandato

11/06/2008.

- En tanto que bajo el rubro: “RG 3293 – *Informado como autoridad*” el Sr. Barboza es declarado como Presidente con fecha de inicio de mandato 11/06/2008 para el período fiscal 2012 conforme presentación realizada el 15/07/2013. Cabe señalar que el mencionado aplicativo requiere que se consigne la fecha de inicio del mandato del cargo desde que se encuentra designado. Es decir que es la propia empresa quien indicó que, por lo menos hasta el período fiscal 2012 inclusive, el Sr. Barboza revistió el cargo de Presidente.
- Y en el rubro RG 3421 – Detalle de integrantes de cuenta bancaria del Industrial and Commercial Bank of China – Sucursal 0909 – Cuenta corriente N°00010303145 el Sr. Barboza obra informado como representante legal de dicha cuenta, en tanto que la Sra. Marta Adriana Gómez se encuentra informada y registrada como “apoderada”.
- Balances. Ejercicio Económico N°2 – Estados Contables al 31/12/2009 – fs. 132/142 del Cuerpo Principal del Impuesto a las Ganancias 1/2; Ejercicio Económico N°3 – Estados Contables al 31/12/2010 – fs. 143/153 del citado cuerpo; Ejercicio Económico N°4 – Estados Contables al 31/12/2011 – fs. 154/164 del citado cuerpo y Ejercicio Económico N°5 - Estados contables al 31/12/2012 – fs. 22/33 del citado cuerpo, obra Balance certificado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas con Informe del Auditor dirigido al Señor Presidente de CLIMA DE MONTAÑA S.A., constando sello sin firma: “Federico Osvaldo Barboza – Presidente”
- En la Circularización efectuada -Nota Externa N°974/16 (DV CF102)- a través de la cual se solicita información al Industrial and Commercial Bank of China (Argentina) S.A. obrante a fs. 62 de los antecedentes administrativos del Cuerpo Responsable Solidario, dicha entidad financiera responde el 16/08/2016 conforme obra a fs. 63/73 e informa mediante nota que el Sr. Barboza es uno de los autorizados a operar la citada cuenta y es quien suscribe la documentación que integra el legajo para la apertura de la cuenta corriente en pesos N°909/021030145. Asimismo adjunta una serie de elementos que conforman dicho legajo en los cuales interviene el Sr. Barboza y suscribe en carácter de presidente, con fecha de abril de 2009.
- En cuanto a su calidad de accionista, también se advierten inconsistencias en las registraciones contables. En efecto, en el Libro Diario se registra que el Sr. Barboza suscribe la cantidad de 6.000 acciones, es decir era poseedor del 50% del Capital Social de CLIMA DE MONTAÑA S.A., en tanto que de la copia simple del Libro de Depósito de Acciones que acompaña como prueba documental obrante a fs. 137 de estas actuaciones, surge que el Sr. Barboza era titular de 1.000 acciones en oportunidad de celebrarse la asamblea del 20/04/2009.

Sintetizadas estas consideraciones, cabe analizar la actuación en el carácter ejercido y las responsabilidades que dicho cargo conlleva, toda vez que conforme las probanzas acompañadas por el Fisco Nacional ha quedado acreditado su carácter de Presidente, su actuación como representante legal y el manejo de fondos como autorizado y firmante de la cuenta corriente bancaria. En este sentido, no hay duda alguna de que el Sr. Barboza revestía el carácter de presidente y atento no haber demostrado que se encontraba impedido de cumplir con las obligaciones fiscales de la deudora principal ni alegado causal eximente de responsabilidad alguna -conforme lo establecido por el art. 8 inc. a) in fine de la ley 11.683-, cabe concluir que reviste el carácter de responsable solidario de la deudora principal.

En este contexto, correspondía al responsable solidario aportar prueba irrefutable y concluyente, apta y

necesaria para desvirtuar este principio de responsabilidad e incumbencia que viene dado por la posesión de los cargos y, de esa forma, permitir la desarticulación de la responsabilidad solidaria atribuida desde la óptica de su actuación concreta y específica en el seno de las sociedades, es decir, desde el plano de la imputación subjetiva.

Es así que la carga probatoria de los aspectos o circunstancias que el presunto responsable solidario pretende vincular con las causales exonerativas de dicha responsabilidad recae en su propio ámbito, debido a que así resulta también de la clara letra de la ley cuando en el art. 8, inc. a) de la ley 11.683 en su texto anterior se establece que *“No existirá sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria, con respecto a quienes demuestren debidamente a la Dirección General que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales”*; esto es que el *onus probandi* se coloca en cabeza de quien pretende eximirse de responsabilidad, tal como fuera resuelto por esta Sala -con otra conformación- *in re* “COLLEP ANZULOVIC DE ARIAS, Mileva Isabel”, sentencia del 06/02/1998.

Cabe adelantar que el recurrente no ha producido prueba alguna en la presente causa tendiente a demostrar, tal como lo requiere el texto legal citado, que ha sido colocado por la contribuyente en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con los deberes fiscales que le incumben.

En efecto, la única prueba que adjunta es la copia del Acta de Asamblea N° 1, del Libro de Depósito de Acciones de fecha 20/04/2009 y copia de publicación en el Boletín Oficial de fecha 09/06/2010, mediante la cual se asienta el cambio de autoridades en libros societarios.

Dicha gestión de inscripción -según surge de la información emergente de las tareas de fiscalización (ver Informe Final obrante a fs. 59/61 del Cuerpo Responsabilidad Solidaria - recién comienza a realizarse en el mes de mayo del año siguiente -2010- y tampoco acredita que dicha inscripción se hubiera efectuado ante la Inspección General de Justicia, ya que no fue aportada ni en la instancia administrativa ni en esta instancia constancia de ello.

Es decir, si bien aporta documentación mediante la cual pretende demostrar que en los períodos en cuestión no revestía el cargo de Presidente -al haber mediado cambio de autoridades- y la responsabilidad solidaria no le resultaría atribuible, lo cierto es que dicha documentación carece de entidad a los fines pretendidos, atento la falta de la correspondiente inscripción en el organismo de contralor. Por tal motivo, la nueva conformación del directorio resulta inoponible a terceros de conformidad con lo previsto en el art. 60 de la Ley de Sociedades Comerciales.

Al respecto, enseña Verón que *“la parte última del art. 60 de la LSC, establece que la falta de inscripción de toda designación de administradores hará aplicable el art. 12 de la LSC, sin las excepciones que éste prevé. Ello así, se sentó que conforme a esas normas toda designación de administradores debe ser inscripta en los registros correspondientes e incorporada en el respectivo legajo de la sociedad, por lo que la falta de inscripción hace aplicable el art. 12 de la LSC, que dispone que las modificaciones no inscriptas son inoponibles a terceros”*. (VERÓN, Alberto V.; *Tratado De Las Sociedades Anónimas*, Tomo III, pág. 119).

Adicionalmente cabe prevenir que, más allá de la citada modificación de autoridades, lo cierto es que el

Sr. Barboza tampoco se desvinculó por completo del principal CLIMA DE MONTAÑA S.A., puesto que continuó siendo accionista y fue designado director suplente.

Lo expuesto, sumado al hecho de que la actora tampoco produjo la prueba ofrecida y que fue admitida por este Tribunal, no permite más que concluir que corresponde extender al Sr. Barboza la responsabilidad solidaria que el Fisco Nacional le atribuye.

Que, en este contexto, cabe recordar que corresponde al responsable solidario aportar “...*los medios de prueba idóneos para demostrar la veracidad de los hechos que alega y lograr en el juzgador, la convicción que permita considerar excluida su responsabilidad frente al incumplimiento que se le imputa*” (TFN, Sala “C”, “Ruta Siete S.A.”, 29/03/2005).

Que establecido lo que antecede y ante la ausencia de probanzas tendientes a demostrar en alguna medida las dificultades que le impidieron concretamente el cumplimiento de los deberes y obligaciones a su cargo en los términos del mencionado inc. a) del art. 8 de la ley de rito, queda excluida la posibilidad de valorar la conducta del responsable solidario de modo de eximirlo de responsabilidad (en el mismo sentido esta Sala -con otra integración- *in re* “BUTICCI, Jorge Vicente”, 28/12/2010 y Sala “C”, “BAZ, José”, del 26/05/2003).

Por ello, y en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en tanto extienden la responsabilidad personal y solidaria del Sr. Federico Osvaldo Barboza respecto a las obligaciones tributarias determinadas a la contribuyente “CLIMA DE MONTAÑA S.A.” en los impuestos y montos allí fijados.

**VIII.-** En lo que respecta a la multa aplicada al responsable solidario, se advierte que el Organismo Fiscal considera la conducta encuadrada dentro de distintos tipos infraccionales, conforme seguidamente se detalla:

- i. Impuesto a las ganancias períodos fiscales 2009 a 2011: multa graduada en tres (3) veces el tributo evadido conforme artículos 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683.
- ii. Impuesto a las ganancias período fiscal 2012: multa graduada en setenta por ciento (70%) del tributo omitido conforme art. 45 de la ley 11.683.
- iii. Impuesto al valor agregado: multa graduada en setenta por ciento (70%) del tributo omitido conforme art. 45 de la ley 11.683.

Que cabe señalar que la responsabilidad por deuda ajena no se establece con un criterio meramente formal sino a título represivo, que responde a los fundamentos de responsabilidad por dolo o culpa y a cuyos efectos debe valorarse la conducta del responsable.

Que a partir de la plataforma fáctica exteriorizada y la ausencia de prueba en contrario por parte del recurrente, no existen razones para apartarse de la valoración fiscal. En el presente caso no se advierte que el reproche infraccional haya sido extendido al responsable en forma automática, es decir, con ausencia de fundamentos concretos que den cuenta de la conducta exteriorizada.

Ello así, toda vez que tal como se indica en la resolución determinativa, poseía responsabilidad en el

manejo de la sociedad de la que formaba parte “(...) como presidente hasta el 08/06/2010 y como Director Suplente en los períodos subsiguientes...” y que “...además el personal verificador constató que el fiscalizado, se encuentra habilitado y autorizado como representante legal en la cuenta bancaria de los bancos ICBC S.A. y Standard Bank Argentina S.A. para operar con los mismos, cuya titularidad pertenece a la firma CLIMA DE MONTAÑA S.A.”. Así concluyó “...que de los elementos obrantes en las actuaciones la fiscalización interviniente constató claramente que los períodos fiscales en los cuales el Fisco reclama la pretensión fiscal por el impuesto a las ganancias de 2009 a 2012 el rubrado se encontraba a cargo de la administración y representación de la firma CLIMA DE MONTAÑA S.A., en pleno uso de sus facultades y cumplimiento de sus obligaciones como Presidente y Director Suplente” (ver fs. 148 y 149 de estos autos).

Sostiene el Fisco Nacional en su pretensión fiscal relativa al impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2009 al 2012 -conforme a las circunstancias fácticas relevadas por la inspección y enumeradas precedentemente- que el rubrado se encontraba a cargo de la administración y representación de la firma CLIMA DE MONTAÑA S.A., en pleno uso de sus facultades y cumplimiento de sus obligaciones como presidente y director suplente de la misma.

Como contrapartida de lo señalado, el Sr. Barboza no produjo ninguna prueba que demuestre en forma fehaciente su desvinculación formal y/o material con el cargo para el cual fue formalmente designado.

Así las cosas y con relación a la multa aplicada en los términos del art. 45 de la ley ritual tributaria, cabe recordar que el citado artículo, en su redacción vigente a la fecha de los hechos aquí ventilados, establecía que “*El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente siempre que no corresponda la aplicación del art. 46 y en tanto no exista error excusable*”.

Que con arreglo al texto legal, la infracción del art. 45 de la ley 11.683 requiere para su configuración objetiva la concurrencia de dos elementos: por un lado, la omisión de pago de impuesto y por otra el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de DDJJ inexactas, siempre y cuando el juez administrativo descarte la existencia de “declaración engañosa” y en la medida que no exista error excusable.

El aspecto objetivo del ilícito se vió configurado en el momento en que se presentaron declaraciones juradas inexactas, es decir, liquidaciones que no reflejaron la real situación tributaria del obligado en la medida que consignaban importes inferiores a los que debieron haberse declarado.

En lo que atañe al aspecto subjetivo, la figura requiere la existencia de culpa en el obrar del imputado. Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado en el Considerando VI precedente con respecto a la doctrina jurisprudencial sentada por la Corte Suprema de Justicia en los autos “Casa Elen Valmi de Claret y Garelo”, en la que quedó establecido que “... si bien, es inadmisibile 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”.

Que bajo estas premisas y tal como se concluyera en el Considerando VII precedente respecto de la conducta infraccional endilgada a la empresa contribuyente, no ha acreditado el solidario la existencia, en su caso, de excusas absolutorias que justifiquen liberarlo de la responsabilidad que la ley le atribuye respecto de las deudas de su representada, por lo que corresponde confirmar la multa basada en la imputación de omisión de impuesto.

No obstante ello, con relación al *quantum* de la misma, cabe precisar que si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar, como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, sobre la concreta aplicación de dicha facultad punitiva.

Ello así, se observa que el Juez Administrativo fijó la misma en el 70% del tributo determinado, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación superior al mínimo contemplado en la norma legal, a lo que se suma que no surge de las actuaciones administrativas que el recurrente posea antecedentes sancionatorios previos, razón por la cual se estima procedente reducir la misma al mínimo legal previsto por el artículo 45 de la ley ritual.

Que con relación a la multa graduada en tres (3) tantos del tributo evadido respecto del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2009 a 2011, aplicada en los términos de los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683, resalta el Fisco Nacional en la resolución determinativa que el Sr. Barboza *“como Presidente, Director suplente, representante y sujeto habilitado al manejo de la cuentas bancarias del deudor principal, estaba facultado y así debió proceder, a arbitrar los recaudos necesarios, para que la sociedad, cumpla con las obligaciones de pago del impuesto de los periodos del fiscales del asunto”* por lo que cabe remitirse a lo ya dicho en el Considerando VI.

No obstante ello, con relación al *quantum* de la misma, cabe precisar que si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar, como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, sobre la concreta aplicación de dicha facultad punitiva.

Ello así, se observa que el Juez Administrativo fijó la misma en tres (3) veces el monto del tributo determinado sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo contemplado en la norma legal -ya que sólo hace referencia al mero incumplimiento de sus deberes que es, justamente, lo que justifica la simple imputación en base al tipo infraccional-, a lo que se suma la circunstancia de que no surge de las actuaciones administrativas que el Sr. Barboza poseyera antecedentes infraccionales previos, razón por la cual se estima procedente reducir la misma al mínimo legal previsto por el artículo 46 de la ley ritual.

#### **El Dr. Pérez dijo:**

I.- Que adhiere al relato de los hechos que efectúa el Vocal preopinante como así también a los fundamentos que expone en los Considerandos IV a VI.2, ambos inclusive, y a la conclusión que arriba de confirmar las resoluciones determinativas apeladas en autos por Clima de Montaña S.A., con más intereses resarcitorios y multas reducidas al mínimo legal, todo ello con costas a la vencida salvo en la proporción que se reducen las multas, aspecto éste en que se imponen por su orden.

II.- Que en cambio, no comparte la postura respecto de la responsabilidad solidaria atribuida al Sr. Federico Osvaldo BARBOZA por los períodos ajustados en la presente causa.

En el caso, tanto de las resoluciones de vista como de las determinaciones de oficio se observa que el Juez administrativo sostiene que el Sr. Barboza en los períodos ajustados se desempeñó como Presidente y Director suplente, encargándose de la administración y disposición de fondos y bienes sociales al momento de operar los vencimientos de las deudas reclamadas en autos.

No obstante, de las actuaciones administrativas acompañadas por la representación fiscal en autos (cuerpos de fiscalización de la responsabilidad solidaria), surge que si bien la sociedad se constituyó el 2/06/2008 siendo designado entonces el recurrente como Presidente y la Sra. Marta Adriana GOMEZ como directora suplente, con posterioridad mediante Asamblea Ordinaria del 20/04/2009 se eligieron nuevas autoridades, distribuyéndose los cargos de manera inversa, esto es la Sra. Gómez como Presidente de la sociedad y el Sr. Barboza como director suplente, lo cual fue publicado en el Boletín Oficial el 9/06/2010, esto es, con anterioridad al procedimiento determinativo para establecer la responsabilidad solidaria; elementos que por otra parte obran incorporados a dichos antecedentes.

Por otra parte, en el expediente originado en este Tribunal por la sociedad al recurrir las determinaciones, actúa el Dr. Ignacio Esper como apoderado de la sociedad recurrente, habiendo acreditado tal carácter con el Poder obrante a fs. 2/4, el que le fue otorgado por la Sra. Gómez como Presidenta de la sociedad, detallando el escribano interviniente que tal carácter le viene dado por su designación mediante acta de asamblea de fecha 20/4/2009 pasada a fs. 2 del Libro de Actas de Asambleas N° 1 rubricado en la Inspección General de Justicia.

Surge también de las actuaciones administrativas que se están analizando que la misma Sra. Gómez es la que figura en los sistemas del Organismo fiscalizador como “Administrador de relaciones de Clave Fiscal” de la sociedad Clima de Montaña S.A. (*vide* fs. 56 de los a.a.).

Por otra parte, respecto del manejo de fondos de la empresa, corresponde señalar que la documentación aportada por las entidades bancarias y en base a la cual el juez administrativo pretende atribuir el uso de las cuentas societarias al Sr. Barboza, son los documentos correspondientes a la apertura de las mismas las cuales fueron realizadas todavía cuando el mismo era Presidente de la sociedad. Más no hay elemento alguno aportado en las actuaciones que acredite que el Sr. Barboza haya hecho libramientos de cheques de esas cuentas o haya movido dinero de las mismas.

Por el contrario, los inspectores en el informe final de inspección -contrariamente a lo que luego señala el juez administrativo en función de los mismos elementos recolectados- concluyen (*vide* fs. 61) y cito textual: “*Por lo expuesto, estaría demostrado la concurrencia de los hechos que así lo demuestran que el Sra. Gomez Marta Adriana hacía uso de la disposición de los fondos de la sociedad del cual era Presidente*”.

En función de lo expuesto, considero que el Fisco Nacional no ha sustentado acabadamente su pretensión de extender la responsabilidad solidaria al Sr. Barboza, razón por la cual voto por revocar las Resoluciones 135/2017 (DV CRR1) y 136/2017 (DV CRR1), con costas.

**El Dr. Porporatto dijo:**

Que Adhiere al voto del Dr. Pérez.

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

- 1.-** Confirmar la Resolución N°46/2017 (DV CRR1) en cuanto determina el impuesto a las ganancias y sus intereses, con costas.
- 2.-** Confirmar parcialmente la multa aplicada mediante la Resolución N° 46/2017 (DV CRR1) con arreglo a lo analizado en el considerando VI, apartados 1 y 2. Las costas se imponen a la actora en lo que se confirma y por su orden en la proporción que se reduce.
- 3.-** Confirmar la N°47/2017 (DV CRR1) en cuanto determina el impuesto al valor agregado y sus intereses, con costas.
- 4.-** Confirmar parcialmente la multa aplicada mediante la Resolución N° 47/2017 (DV DEOB) con arreglo a lo analizado en el considerando VI. 2 parte pertinente. Las costas se imponen a la actora en lo que se confirma y por su orden en la proporción que se reduce.
- 5.-** Revocar la extensión de responsabilidad solidaria al Sr. Federico Osvaldo Barboza y las multas aplicadas mediante las Resoluciones 135/2017 (DV CRR1) y 136/2017 (DV CRR1), con costas.

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