



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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: Expte. N° 47.433-I y sus acumulados Exptes. N° 47.434-I, N° 48.501-I, N° 49.183-I y N° 49.184-I; “PIZZERÍA CHAPAL S.A.s/ apelación” y “NUÑEZ, ARIEL RODRIGO s/ apelación”; Sentencia fondo.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° **47.433-I** y sus acumulados Exptes. N° **47.434-I**, N° **48.501-I**, N° **49.183-I** y N° **49.184-I** caratulados “**PIZZERÍA CHAPAL S.A.s/ apelación**” y “**NUÑEZ, ARIEL RODRIGO s/ apelación**”:-

Y CONSIDERANDO:

I. Que, a fs. 47/80 vta., fs. 152/186, 370/387, 453/493 y 539/581, en el marco de los Exptes. N° 47.433-I, N° 47.434-I, N° 48.501-I, N° 49.183-I y N° 49.184-I, la actora y el responsable solidario, respectivamente, interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones N° 151/2016 (DV ORR1), N° 150/2016 (DV ORR1), N° 162/2017 (DV ORR1), N° 163/2017 (DV ORR1), N° 92/2018 (DV ORR1) y N° 91/2018 (DV ORR1) de la A.F.I.P. -Dirección General Impositiva-, de fechas 14 de octubre de 2016, 6 de febrero de 2017 y 23 de agosto de 2018, respectivamente, suscriptas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata.

Por la primera, se determina de oficio la materia imponible de la recurrente en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 12/2010 a 03/2013, ambos inclusive, imponiéndole la obligación de ingresar el gravamen respecto de los períodos fiscales 12/2010 a 04/2011 y 06/2011 a 03/2013, con más intereses resarcitorios, y aplica multa en los períodos fiscales 12/2010 y 01/2013 a 03/2013 equivalente a tres veces el impuesto presuntamente evadido con sustento en los artículos 46 y 47 incisos “a”, “b” y “c” de la ley de rito.

Por la segunda, se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al Impuesto a las Ganancias, correspondiente a los períodos fiscales 2011 y 2012, imponiéndole la obligación de ingresar el gravamen, con más intereses resarcitorios.

Por la tercera y cuarta, se determina la responsabilidad solidaria del Sr. Núñez, Ariel Rodrigo en su

carácter de presidente de la recurrente, imponiéndole la obligación de ingresar los gravámenes e intereses por idénticos períodos fiscales a los mencionados precedentemente, con la salvedad de que la multa aplicada en el Impuesto al Valor Agregado en los períodos fiscales 12/2010 y 01/2013 a 03/2013 fue graduada en el cincuenta por ciento (50%) del gravamen dejado de ingresar con sustento en el art. 45 de la norma procedimental.

Por el quinto acto apelado se aplica multa a la recurrente en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 01/2011 a 04/2011 y 06/2011 a 12/2012 equivalente a tres veces el impuesto presuntamente evadido con sustento en los artículos 46 y 47 incisos “a”, “b” y “c” de la ley de rito.

Finalmente, se recurre la resolución que aplica multa a la recurrente en el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2011 y 2012 equivalente a tres veces el impuesto presuntamente evadido con sustento en los artículos 46 y 47 incisos “a”, “b” y “c” de la norma de procedimiento.

Expresa que se trata de una sociedad comercial cuya actividad principal radica en la explotación de dos locales comerciales denominados “DOLIDO DOLCE” y “DOLIDO Y TODO” (cfr. fs. 48, fs. 153, fs. 371, fs. 455 y fs. 541), cuya actividad principal declarada es servicios de fast food y locales de venta de comidas y bebidas al paso, gozando de una larga trayectoria en el mercado y de una irreprochable conducta, habiendo colaborado con el Fisco en los requerimientos realizados desde el inicio de la fiscalización (cfr. fs. 48 vta., fs. 153 vta., fs. 371 vta., fs. 455 y fs. 541).

Afirma que la actuación del Fisco fue ilegal toda vez que en el denominado “operativo de control y facturación de ventas” del día 19/04/2013, además de efectuar la lectura de los controladores fiscales y demás diligencias, se extrajo información de las computadoras obrantes en los locales, de las cuales se habría extraído el sistema de facturación, supuesta información a la que cataloga de falta de validez, procedimiento al que califica de nulo, de nulidad absoluta e insanable (cfr. fs. 49 vta., fs. 154 vta., fs. 371 vta., fs. 455 vta. y fs. 541 vta.).

Sintetiza que la información no fue provista por la recurrente a través de sus representantes sino por terceros no autorizados -empleados-, sin efectuar solicitud alguna a la recurrente ni tampoco solicitar, en el caso concreto, orden de allanamiento al juez competente (cfr. fs. 50/51 vta., fs. 154 vta. /156, fs. 457 y fs. 543/545), al tiempo que la única orden de intervención existente al momento de los supuestos operativos no contemplaba la sustracción de información referida a períodos fiscales de los gravámenes posteriormente ajustados sobre la base de la información recabada (cfr. fs. 52 vta./54, fs. 157 vta./158 vta., fs. 460 vta./461 vta. y fs. 546 vta./547 vta.).

Por otro lado, también cuestiona el manejo posterior efectuado por el Fisco Nacional respecto de la supuesta información ilegítimamente adquirida, la violación de la cadena de custodia, y, por tanto, la carencia de autenticidad, integridad, originalidad, no repudio y veracidad (cfr. fs. 54/55 vta., fs. 159/160, fs. 461 vta./482 y fs. 547 vta.). A su tiempo, se expone sobre la informática forense y las reglas y buenas prácticas de la materia (cfr. fs. 58/73, fs. 162 vta./178, fs. 462/482 y fs. 549/568). Cita jurisprudencia.

Según el caso, también cuestiona la sanción enrostrada (cfr. fs. 75 vta./77, fs. 380 vta./384, fs. 485/489 y fs. 572 vta./576 vta.), la falta de cómputo de costos presuntos (cfr. fs. 180 vta. /181 vta., fs. 279 vta./380 vta. y fs. 571/572 vta.). Por último, y también según el caso, ofrece producir prueba pericial técnica en informática, pericial contable, testimonial y/o informativa, acompaña un informe técnico informativo (cfr. fs. 342/269) y plantea el caso federal.

II. Que, a fs. 92/101 vta., 202/209, 401/408 vta., 501/507 vta. y 593/598 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, desestima los agravios de la recurrente y ratifica en todas sus partes las resoluciones determinativas de oficio y sancionatorias que motivan las presentes actuaciones, destacando que la materia

imponible ha sido debidamente ponderada por el juez administrativo, solicitando el rechazo de los recursos impetrados por las razones de hecho y de derecho que expone, acompaña las actuaciones administrativas, plantea el caso federal y solicita se confirmen las resoluciones recurridas, con costas.

En lo referente al planteo de nulidad efectuado por la parte actora, señala que no existe en nuestro país legislación que ordene un protocolo para la realización de la prueba informática, al tiempo que describe el procedimiento llevado adelante por los profesionales en sistemas convocados a ese efecto y sostiene que al tratarse de controladores fiscales alimentados con un sistema informático, se procedió, previa autorización de quien estaba a cargo de cada local, a realizar una copia del sistema de facturación que generaba los comprobantes que luego se direccionaban a los controladores para su impresión y entrega a los clientes (cfr. 94/94 vta., fs. 204/204 vta., fs. 504/504 vta. y fs. 595/596).

III. Que, a fs. 216/216 vta., fs. 417 y fs. 604/604 vta obran las sentencias de acumulación plenaria y por Sala por las cuales se dispusiera que la totalidad de los expedientes anteriormente referenciados tramiten de forma conjunta.

A fs. 103 pto. 2° y fs. 220 se confirió sendos traslados de la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional en el marco de los Exptes. N° 47.433-I y N° 47.434-I, obrando las contestaciones de los respectivos traslados a fs. 222/225.

A fs. 226/226 vta. obra la apertura a prueba de las actuaciones, dónde se hizo lugar a la producción de la prueba pericial contable, pericial técnica informática e informativa.

A fs. 239/239 vta. obra la contestación de la prueba informativa efectuada por la Administración Federal de Ingresos Públicos.

A fs. 256/289 vta. obra el informe pericial contable y que fuera materia de impugnación, traslado y réplica a fs. 293/294 vta vta., fs. 421 pto. 1° y fs. 427/428.

A fs. 421 pto. 2° se confirió traslado de la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional en el marco del Expte. N° 48.501-I, obrando la contestación del respectivo traslado a fs. 424/426.

A fs. 608 se confirió traslado de la oposición a la prueba formulada por el Fisco Nacional en el marco de los Exptes. N° 49.183-I y N° 49.184-I, el que no fuera contestado por la recurrente.

A fs. 618 pto. 1° se tuvieron por producidas las pruebas informativa y pericial contable ofrecidas en los Expedientes N° 48.501-I, N° 49.183-I y N° 49.184-I, mientras que la prueba pericial técnica en informática oportunamente ordenada se tuvo por decaída a fs. 627 pto. 1°. En esa misma oportunidad (pto. 2° fs. 627), se ordenó la producción de la prueba pericial técnica en informática ofrecida a fs. 489/491 y fs. 576 vta./578 vta., la que se tuvo por decaída a fs. 635, sin que la actora hubiera acompañado siquiera la aceptación de cargo del perito propuesto.

A fs. 639 se declaró la clausura del período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “A”. Puestos los autos para alegar, a fs. 643/646 obra el alegato producido por la representación fiscal, no habiendo hecho uso de su derecho la parte actora.

A fs. 648 como medida para mejor proveer se libró oficio a efectos de que se remitiera la causa penal N° 64202/2016 caratulada “PIZZERÍA CHAPAL S.A. s/Inf. 24.769”. Acompañada que fuera, se confirió vista a

las partes.

Finalmente, a fs. 656 los autos pasan a sentencia.

IV. Que, a fin de expedirme sobre la procedencia de los agravios dirigidos a obtener la nulidad de los actos venidos en recurso con sustento en vicios en el procedimiento de fiscalización y verificación realizado por la administración fiscal, considero oportuno efectuar algunas consideraciones sobre las facultades que el legislador otorgó a los funcionarios fiscales con el objeto de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, las que se encuentran reguladas en los artículos 34 a 36 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y a los principios que lo informan.

Como señalara tiempo atrás, dichas facultades deben ser interpretadas con criterio amplio bien que armonizándolo con otros principios jurídicos que limitan las potestades administrativas en defensa de los derechos de los administrados. Y ello es así por cuanto es lógico y razonable conferir determinadas atribuciones al organismo fiscal, para el cumplimiento de los fines que le son inherentes, éstas deben examinarse buscando su equilibrio con derechos y garantías de rango constitucional. Fácil resulta advertir que el ejercicio de dichas facultades entra en contacto con garantías como las de la intimidad, inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados, el de ejercer toda industria lícita, entre otras. En virtud de ello, cuando las inspecciones fiscales pretendan información que vulnere aquellos derechos elementales, debe anteponerse un freno judicial con el objeto de limitar ese uso arbitrario de dichas facultades. (Ley 11.683 de Procedimiento tributario comentada, Ed. La Ley, Bertazza y otros, pág. 357 y sgtes).

Es por ello que la legislación debe conciliar los principios vinculados con la facultad de las administraciones fiscales para obtener datos necesarios para el contralor de la exactitud de las declaraciones de los contribuyentes sin vulnerar las garantías que los textos constitucionales les otorgan.

V.- Que, bajo ese marco, se analizará la actuación fiscal y los argumentos de la recurrente, detallándose que fue exactamente lo que aconteció en sede administrativa.

Conforme surge del Cuerpo “Cruce No Presentación DDJJ”, las actuaciones tuvieron como origen un cruce masivo dentro de la Dirección Regional Oeste, en el que se detectó que la aquí recurrente no exteriorizó la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2011 cuando presentaba indicios sistémicos de actividad, todo ello bajo el caso SEFI N° 485338 del 17/09/2012, y la misma ya contaba con un antecedente de presentación de la declaración jurada del referido gravamen en cero para el período fiscal 2008 bajo una orden de intervención anterior, descargada el 31/07/2012. En este mismo Informe de Investigación del 28/10/2012 también se detectó que la recurrente no habría presentado la declaración jurada del mismo gravamen referido al período fiscal 2010. En esas condiciones, se estimó procedente fiscalizar el período fiscal 2011 del Impuesto a las Ganancias (cfr. fs. 95/98, Cuerpo Cruce No Presentación DDJJ, AA). Este informe es el que luego dará lugar a la O.I. N° 785.105 del 03/10/2012, procedimiento que culminará en el ajuste fiscal materia de apelación en estos actuados.

Por su parte, obra en el Cuerpo referenciado el Informe vinculado a los períodos fiscales 2008/2009, donde la hipótesis de evasión que justificaba para el organismo fiscal la selección del caso radicó en la omisión de declarar las ventas, por el hecho de haber presentado la declaración jurada en cero, si bien en aquella oportunidad los ajustes fiscales netos finales en materia del Impuesto a las Ganancias arrojaron resultado negativo (cfr. fs. 88/94, Cuerpo Cruce No Presentación DDJJ, AA).

Sin perjuicio de lo ya expuesto, no resulta menor el hecho de que en el Cuerpo donde se sentarán las

bases para la posterior tarea administrativa, se haya insertado primeramente un Informe de Investigación posterior, de fecha 23/04/2013, bajo el caso SEFI N° 578256 del 19/04/2013 y para una O.I. N° 830.947, de similar tenor al anteriormente expuesto (cfr. fs. 54/56, Cuerpo Cruce No Presentación DDJJ, AA).

En este aspecto, debe destacarse el desarrollo cronológico. En efecto, al tiempo en que dicho informe fuera confeccionado, esto es, el 23/04/2013, ya se habían efectuado los cuatro operativos en los locales de la recurrente -todos de fecha 19/04/2013-, y se había obtenido la información que sirvió de base a los ajustes fiscales aquí discutidos.

Ahora bien, resulta imperioso a fin de referirse a los cuatro operativos de fecha 19/04/2013, comprender cómo se desarrolló la etapa de fiscalización.

Tal como se expusiera *supra*, a partir de la O.I. N° 785.105 del 03/10/2012, el organismo recaudador procuró fiscalizar a la recurrente en el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2011 y en el Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 12/2010 al 09/2012, y el inicio de las tareas fue notificado al presidente del Directorio, Sr. Ariel Rodrigo Núñez el 19/10/2012. Luego de una solicitud de prórroga para cumplir efectuada en fecha 06/11/2012 -sin que exista en las actuaciones constancia de su otorgamiento o denegación-, el 18/04/2013, el Sr. Núñez exhibió los libros rubricados y los listados de ventas y compras del período fiscal 01/2011 a 12/2011 (cfr. fs. 1, fs. 5/6, fs. 8, fs. 39, Cuerpo N° 1 Impuesto a las Ganancias, AA).

Se advierte que no surge del cuerpo principal decisión administrativa alguna que ordenara el desarrollo de las tareas que se realizaron menos de veinticuatro horas después. Claro está, tampoco existe acto que indique el motivo por el cual dichas medidas se adoptaron en primer lugar. Dichas medidas se plasmaron en actas labradas que obran en cuatro cuerpos separados, advirtiéndose que la cronología del cuerpo principal retoma a renglón seguido recién el 30/05/2013 (cfr. fs. 48, Cuerpo N° 1 Impuesto a las Ganancias, AA).

Ahora bien, conforme surge de dichas actas, en fecha 19/04/2013 se apersonaron dos funcionarios de la AFIP en los dos locales de la recurrente, primero a las 12.30 horas y luego a las 16 horas. En el primer local -Dolido Dolce- fueron atendidos por el Sr. Daniel Hernández, quien se identificó como “encargado”, y en el segundo local -Dolido y Todo- fueron atendidos por la Sra. Gabriela Machado, quien también se identificó como “encargada”. En ambos casos, los funcionarios procedieron a efectuar la lectura de las memorias fiscales de los controladores fiscales homologados, la emisión de los reportes de auditoría y la revisión total e intervención de los Libros Únicos de Registro. Asimismo, en acta separada en ambos casos los funcionarios procedieron a copiar la información del sistema de facturación “Maxirest” utilizado por la recurrente, en un DVD introducido en un sobre, cerrado y firmado por los actuantes en tanto copia de resguardo, al mismo tiempo que copiaron esa misma información en un equipo notebook perteneciente a la Administración Fiscal, todo ello con sustento en lo establecido en los arts. 35 y 36 de la Ley N° 11.683 -t.o. en 1998 y modificaciones- (cfr. Cuerpos Operativos Lectura Controladores Fiscales, AA, en especial la foja 4 de cada cuerpo).

Ese mismo día, 19/04/2013, dos grupos de funcionarios de la Administración Fiscal efectuaron otros dos operativos -casi simultáneos- en ambos locales a las 20 horas -Dolido Dolce- y a las 20.25 horas -Dolido y Todo-. En el primero fueron atendidos por el Sr. Claudio Mora, quien se identificó como “encargado”, mientras que en el segundo fueron atendidos por el Sr. Ariel Rodrigo Núñez, presidente del Directorio. Estos operativos se realizaron a los efectos del control de ventas y facturación (cfr. Cuerpos Operativos Control de Ventas y Facturación, AA, en especial las fojas 7/8 y las fojas 4/5 de cada cuerpo, respectivamente).

Conforme surge del Informe de Inspección de fecha 29/04/2013 obrante a fs. 26/27 en el Cuerpo

Operativo Control de Ventas y Facturación correspondiente al local Dolido Dolce, los operativos de control de ventas y facturación fueron dispuestos “por la superioridad”, circunstancia que como se dijo, no surge del Cuerpo Principal de los Antecedentes Administrativos. En el caso de los primeros operativos mencionados referidos a la copia de la información supuestamente existente en el sistema de facturación Maxirest, directamente no hay ninguna mención a la procedencia u origen de la orden que diera inicio a esos procedimientos.

Un mes después, en fechas 14/05/2013 y 16/05/2013, respectivamente, se confeccionaron sendos informes a partir del procesamiento de la información copiada del sistema Maxirest, opiniones que según los firmantes del referido informe debían ser consideradas “pistas de auditoría”, las que se volcaron en un archivo tipo planilla Excel (cfr. Cuerpos Procesamiento del Sistema de Facturación Maxirest, en especial la foja 2 de cada cuerpo, respectivamente).

Sin perjuicio de lo expuesto, e indistintamente de que no existe indicio alguno en el marco de las actuaciones principales de los cuatro operativos de abril de 2013 y de las desintervenciones de mayo de 2013, surge que recién con el pedido de vista formulado por el propio presidente del Directorio, Sr. Ariel Rodrigo Núñez, el 08/08/2014 -esto es, más de quince meses después de los operativos-, la que fuera concedida el 12/08/2014, comienzan a tener movimiento las actuaciones.

Resulta entonces que, conforme se desprende del F.8400 de toma de vista de fecha 15/08/2014, no existía hasta ese momento ningún otro avance en las tareas de fiscalización que no fuera lo explicitado ya en la presente exposición. Todavía más, obra en dicho F. 8400 el detalle pormenorizado de las actuaciones existentes a ese momento (cfr. fs. 234 y fs. 238/239, Cuerpo N° 2 Impuesto a las Ganancias, AA).

Recién el 30/03/2015 -esto es, casi veinticuatro meses después de los operativos- se elaboró un Informe Técnico en el que se comparó la supuesta concordancia o no entre la facturación y los archivos obtenidos en el sistema informático de la recurrente (cfr. fs. 310/319, Cuerpo N° 2 Impuesto a las Ganancias, AA, coincidente con el Cuerpo Sección Informática, AA).

Sobre la base de ese Informe Técnico, y sin explicación alguna, se notificaron el 12/06/2015 y el 28/07/2015 los ajustes fiscales a la recurrente -ampliación de la orden de intervención mediante O.I N° 1.348.386-, dejando asentado el presidente del Directorio, Sr. Ariel Rodrigo Núñez su disconformidad con los ajustes propuestos (cfr. fs. 332/334 y fs. 366/367 vta., Cuerpo N° 2 Impuesto a las Ganancias, AA; Cuerpo Impuesto a las Ganancias O.I N° 1.348.386, AA).

Ahora bien, del análisis de los antecedentes administrativos, se observa que se inició el procedimiento de determinación de oficio a través de la resolución que confirió vista - 31/08/2015 (cfr. fs. 394/408, Cuerpo N° 2 Impuesto a las Ganancias, AA)-. Es recién con el pedido de toma de vista del 02/09/2015 del Sr. Núñez que se efectúa la entrega de copias, al decir de la administración, de los CD's, con la información recabada en los operativos de dos años y medio antes. Unos días más tarde, el 08/09/2015, el Sr. Núñez requiere tomar vista y presenciar el copiado de los CD's junto a un técnico informático de su confianza, y el 17/09/2015 vuelve a tomar vista con un escribano público, profesional actuante ante el cual se dejó constancia en el acta de toma de vista de la totalidad de las existencias a esa fecha en las actuaciones administrativas (cfr. fs. 411/420 vta., Cuerpo N° 3 Impuesto a las Ganancias, AA).

Dato este que debe tenerse presente pues a tenor de los cuerpos enumerados, no existía constancia al 17/09/2015 del procedimiento de desintervención de la información colectada en los “operativos”, ni tampoco de la citación de la recurrente y/o su representante legal para participar de la misma. Todavía más, a raíz de las

manifestaciones del Sr. Núñez del 18/09/2015 y del 21/09/2015, **no solamente las copias de los CD's entregados presentaban diferencias sino que la propia Administración se negó primeramente a efectuar una copia impresa de la supuesta información recabada en los "operativos", actitud que solamente se depuso ante la interposición de un recurso de reconsideración en fecha 30/09/2015 a partir del dictado de una medida para mejor proveer del 01/10/2015, la que acabó con la formación de once nuevos cuerpos el 21/12/2015, recién puestos a disposición de la recurrente el 01/04/2016 -esto es, con posterioridad a la contestación de vista- (cfr. fs. 421/443 vta. y fs. 498/500, Cuerpo N° 3 Impuesto a las Ganancias, AA). No está demás señalar que, en estas tareas de impresión, tampoco se hizo partícipe a la recurrente.**

A esta altura del relato, resulta fundamental destacar que en los operativos llevados a cabo el día 19/4/2013 intervino el Sr. Hernández, quien –si bien manifestó hacerlo en su carácter de “encargado” en oportunidad del operativo de las 12.30 horas en el primer local, Dolido Dolce-, no es menos cierto que conforme surge del recibo de sueldo acompañado por la recurrente en la instancia administrativa, el Sr. Hernández revestía la categoría de “Barman”, aspecto que no fue cuestionado en momento alguno por el Fisco Nacional (cfr. fs. 495/496, Cuerpo N° 3 Impuesto a las Ganancias, AA). Es decir, los actuantes intervinieron los sistemas informáticos sin la autorización de autoridad de la firma fiscalizada.

En otro orden de ideas, y a raíz de una serie de presentaciones efectuadas por la recurrente entre el 21/04/2016 y el 09/08/2016, se dispuso el 18/08/2016 requerir al sector pertinente en torno a los protocolos de custodia de información de archivos informáticos a fin de garantizar la inalterabilidad de la información y si existía un protocolo de custodia de los archivos digitales, respuesta que fuera evacuada el 26/08/2016 (cfr. 503/521, Cuerpo N° 3 Impuesto a las Ganancias, AA).

Ahora bien, se transcribe de forma textual la respuesta precedentemente mencionada:

“Respecto a lo solicitado, se informa que para la copia de datos, en fiscalizaciones informáticas en las que interviene este Equipo, se utiliza una Metodología de Copia que apunta a mantener el resguardo y la inalterabilidad de los datos obtenidos desde computadoras de los Contribuyentes.”

*“Una vez seleccionados los datos de interés fiscal en el domicilio del Contribuyente auditado, los mismos se graban en un soporte óptico no regrabable. El/los soportes ópticos generados, **son introducidos en un sobre identificado con los datos de la firma, la fecha de la inspección y el número de soportes introducidos en el sobre y posteriormente dicho sobre es firmado, cerrado y encintado por los funcionarios actuantes y el personal de la firma que autorizó y presenció dicho proceso lo cual queda asentado en el acta de esa fiscalización. Este sobre queda intervenido y perfectamente almacenado en nuestra dependencia y en caso de requerirlo puede abrirse por acta, en presencia de todos los que oportunamente lo firmaron para contrastarlo con los datos que se procesaron y fueron la base de nuestro informe técnico para ese Contribuyente.**”* (el destacado es propio).

“También se genera otra copia de trabajo adicional para tareas de análisis y/o procesamiento del auditor y confección del informe técnico.” (cfr. fs. 521, Cuerpo N° 3 Impuesto a las Ganancias, AA).

En ese contexto, debe señalarse que, más allá del hecho de que no puede afirmarse que se está frente a un protocolo de custodia, lo cierto es que tampoco se habría cumplido con las pautas que señala la nota. En efecto, de los diversos CD's y/o DVD's acompañados en sobre cerrado en el marco de las actuaciones administrativas, que contiene el sello y la firma de los funcionarios actuantes en esos precisos operativos y del personal de la firma presente en esos actos, tampoco quedó asentado en las actas que dichas personas -con

capacidad legal o no para representar a la aquí recurrente- se hubieran negado a firmar los respectivos sobres cerrados (cfr. fs. 325 y fs. 335, Cuerpo N° 2 Impuesto a las Ganancias, AA; fs. 510, Cuerpo N° 3 Impuesto a las Ganancias, AA; fs. 3, Cuerpo Procesamiento del Sistema de Facturación Maxirest, AA; Cuerpos Operativos Lectura Controladores Fiscales, AA, en especial la foja 4 de cada cuerpo).

Unos meses más tarde, y con sustento en la información que se obtuvo en dichos operativos, se culmina el procedimiento determinativo con el dictado de las resoluciones aquí apeladas.

V. Que, en razón del relato de los acontecimientos acaecidos en sede administrativa, corresponde evacuar el interrogante en torno a si, en el caso concreto, se está en presencia o no de un procedimiento viciado de nulidad.

Es la suma de los eventos concatenados en un arco temporal de cuatro años lo que lleva, a mi modo de ver, a cuestionar la legitimidad de las actuaciones llevadas adelante en sede administrativa.

En perspectiva, los antecedentes obrantes al momento del inicio de la respectiva Orden de Intervención, los espacios temporales transcurridos entre los requerimientos y los cumplimientos por parte de la recurrente (6 meses) y luego la actuación inmediata de los actuantes para intervenir los sistemas informáticos, sin la participación de los representantes legales en dichos operativos y en la desintervención de la información sustraída, la negativa inicial a proceder a la impresión de la información, la constancia efectuada por el escribano público -que en definitiva da cuenta de que al momento en que el procedimiento determinativo inició, no había constancia de que la recurrente hubiera tenido acceso a esa misma información-, el dictado de la medida para mejor proveer y una demora de cinco meses en dar cumplimiento a la misma, resultan evidencias claras y contundentes, del desapego evidenciado por los funcionarios fiscales y el juez administrativo, en el cumplimiento de principios que hacen a un adecuado derecho de defensa del contribuyente y que se traduce en un acto viciado que no cumplió con el fin último que debe primar en todo acto determinativo, cual es, el cumplimiento estricto de la norma jurídica tributaria, “*ya que la tutela del interés fiscal debe contenerse dentro de la ley y no más allá. El juez administrativo debió procurar la obtención de la verdad material, para lograr una precisa subsunción de los hechos tributariamente relevantes en la hipótesis legal; así lo exige por otra parte, el último párrafo del art. 35 del decreto 1397/79*” (cfr. T.F.N., Sala “A”, “Di Simini, Vito”, 4/2/2013)

Concordante con dicho objetivo, y teniendo como norte el resguardo del derecho constitucional de defensa, la ley 19.549, en su artículo 1, inciso f), establece el principio del debido proceso adjetivo que “*...importa en si mismo un criterio de eficacia administrativa, en tanto asegura un mejor conocimiento de los hechos y una más justa decisión de la Administración; y de eficacia política en vista del legítimo ejercicio del poder con la aprobación de los gobernados...*” (Vid. Dromi, “Instituciones de derecho administrativo”, pág. 512 y ss).

Finalmente, cabe recordar, que el derecho a la tutela administrativa y judicial efectiva encuentra resguardo en nuestra Carta Magna y tratados internacionales que cuentan con jerarquía constitucional.

Por ello, y a la luz de las circunstancias relatadas, teniendo en consideración que en el caso sub examine, el juez administrativo prescindió de los principios que informan el procedimiento administrativo, habiendo no solo obstaculizado el efectivo ejercicio del derecho de defensa por parte de la recurrente, sino que ha sustentado sus decisiones en información obtenida sin contar con la debida autorización de la recurrente, no cabe más que concluir que se está frente a un procedimiento viciado de nulidad, lo que así se declara.

En mérito a las razones expuestas, corresponde declarar la nulidad de las resoluciones N° 151/2016

(DV ORR1) y N° 150/2016 (DV ORR1), con costas. Asimismo, y en atención a la inexistencia de deuda, corresponde revocar las resoluciones N° 162/2017 (DV ORR1) y N° 163/2017 (DV ORR1), en cuanto determinaron la responsabilidad solidaria del Sr. Ariel Rodrigo Núñez, y las resoluciones N° 92/2018 (DV ORR1) y N° 91/2018 (DV ORR1), en tanto aplicaron sendas sanciones sobre la base de las resoluciones ya declaradas nulas, en todos los casos con costas.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1. Declarar la nulidad de las resoluciones N° 151/2016 (DV ORR1) y N° 150/2016 (DV ORR1), con costas.
2. Revocar las resoluciones N° 162/2017 (DV ORR1), N° 163/2017 (DV ORR1), N° 162/2017 (DV ORR1) y N° 163/2017 (DV ORR1), con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52, 2° párrafo del RPTFN.

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