



**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**  
Las Malvinas son argentinas

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:**

**Referencia:** SENTENCIA expediente N° 37.502-I, “MONTE DE PINO S.A. s/ recurso de apelación – Ganancias”, y sus acumulados Expte. N° 38.248-I y Expte. N° 45.622-I, caratulados “LETAMENDÍA, ARTURO CRISANTO”

---

**AUTOS Y VISTO:**

El expediente N° 37.502-I, caratulada “MONTE DE PINO S.A. s/ recurso de apelación – Ganancias”, y sus acumulados Expte. N° 38.248-I y Expte. N° 45.622-I, caratulados “LETAMENDÍA, ARTURO CRISANTO s/ recurso de apelación (responsable solidario)”.

**Y CONSIDERANDO:**

I.- Que, a fs. 21/28, se interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 75/2013 (DV RRMP), de fecha 12 de marzo de 2013, dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP-DGI, mediante la cual determinó de oficio la obligación tributaria en concepto de impuesto a las ganancias (IG), período fiscal 2009, por la suma de \$ 140.286,72, con más la suma de \$ 160.768,58 en concepto de intereses resarcitorios.

A fs. 148/157, en el marco del Expte. N° 45.622-I, se interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 398/2015 (DV RRMP), de fecha 30 de Octubre de 2015, dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP-DGI, mediante la cual se aplicó una multa en el IG período fiscal 2009, por la suma de \$ 420.860,16 equivalente a tres veces el gravamen presuntamente evadido, encuadrada en los artículos 46 y 47 incisos “a”, “b” y “c” de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

A fs. 77/84 vta., en el marco del Expte. N° 38.248-I, se interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 305/2013 (DV RRMP), de fecha 11 de Septiembre de 2013, dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP-DGI, mediante la cual se determinó la responsabilidad personal y solidaria del Sr. Arturo Crisanto Letamendía en su carácter de presidente del directorio de la empresa Monte de Pino S.A., y se lo intimó al pago de la suma de \$ 301.055,30 en concepto del IG, período fiscal 2009, y sus intereses resarcitorios.

Sintetiza la recurrente sus argumentos defensivos en que, por un lado, el procedimiento determinativo resulta nulo de nulidad absoluta toda vez que la información allegada al organismo recaudador provino de un tercero que no representa a la recurrente, y sus dichos no fueron posteriormente ratificados por ningún representante de la sociedad. En ese sentido, cuestiona el ajuste del resultado impositivo por la suma de \$ 300.000 en atención a que -a su entender- no existe prueba

que respalde este primer ajuste (fs. 22/23).

Por otro lado, cuestiona un segundo ajuste basado en el art. 73 de la Ley N° 20.628 (LIG) referido a las disposiciones de fondos a favor de terceros, señalando que el mismo se sustenta en una planilla del mayor de la cuenta Accionista en Cuenta Corriente, la que fuera confeccionada por un tercero “sin tener a la vista” el mayor de la cuenta accionista (fs. 24/24 vta.). Asimismo, cuestiona la irrazonabilidad de la referida norma a la luz del principio constitucional de capacidad contributiva (fs. 24 vta./26).

A su vez, cuestiona la liquidación de intereses resarcitorios, ofrece prueba testimonial (fs. 26 vta.), plantea el caso federal (fs. 27) y solicita se revoque la resolución apelada.

Ahora bien, en el marco del Expte. N° 45.622-I, bajo el cual tramitara originariamente la apelación de la resolución dictada en el sumario infraccional, la recurrente discurre en torno a la naturaleza penal de las infracciones tributarias (fs. 151/151 vta.), plantea la peligrosidad de imponer una sanción sobre la base de presunciones, tanto más si se toma en consideración que el ajuste primigenio fuera efectuado también sobre base presunta (fs. 152).

También opone la excepción de prescripción de las acciones y poderes del Fisco para aplicar la sanción apelada, ello sobre la base de lo dispuesto en el art. 17 de la Ley N° 26.860, debiendo aclararse que el tratamiento de la excepción fue diferido al momento de resolver la cuestión de fondo conforme surge de fs. 187.

A su vez, ofrece prueba informativa (fs. 156), plantea el caso federal (fs. 156) y solicita se revoque la sanción apelada, con expresa imposición de costas al Fisco Nacional.

Por su parte, en el marco del Expte. N° 38.248-I, el responsable solidario Sr. Arturo Crisanto Letamendía reitera los mismos argumentos expuestos por la contribuyente, a lo que agrega que la disposición de fondos en favor de terceros contemplada en el art. 73 LIG le merece una reflexión final *“motivada en el hecho en que las sociedades cerradas como la del caso, esta entrega de bienes no tiene otro sentido que anticipo de honorarios y dividendos que excedidos en su monto no implican más que anticipo para vivir de los socios”*. A ello agrega que *“(n)o puede obligarse a los socios a esperar que haya ganancias para distribuir utilidades, pues la sociedad constituye su forma de vida. No estamos ante una gran sociedad anónima que canalice inversiones, sino ante una de tantas sociedades que generan el sustento de sus socios y sus familias”* (fs. 82).

II.- Que a fs. 36/53, fs. 93/103 y fs. 167/183 el Fisco Nacional contesta los recursos interpuestos en el marco de los Exptes. N° 37.502-I, N° 38.248-I y N° 45.622-I, respectivamente, ratifica en todas sus partes las resoluciones que motivan las presentes actuaciones, solicitando el rechazo de los recursos impetrados por las razones de hecho y de derecho que expone, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 106 y a fs. 191, respectivamente, lucen las sentencias de acumulación de los Exptes. N° 38.248-I y N° 45.622-I a las presentes actuaciones.

IV.- Que, a fs. 117 este Tribunal dispuso hacer lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional respecto de la prueba testimonial del Sr. Luciano Roberto Sánchez ofrecida por la recurrente en el marco de los Exptes. N° 37.502-I y N° 38.248-I, aspecto que será abordado posteriormente.

A fs. 197, en el marco del Expte. N° 45.622-I, se dispuso hacer lugar a la prueba informativa ofrecida por la recurrente, obrando las contestaciones de oficio del Juzgado Federal N° 1 de Mar del Plata a fs. 217/222, Juzgado Federal N° 3 de Mar del Plata a fs. 231/232, AFIP-DGI a fs. 241/252, y complementario al Banco Central de la República Argentina a fs. 271/272.

A fs. 214 obra el desistimiento de la recurrente respecto del oficio dirigido a la Fiscalía General de Mar del Plata.

V.- Que, a fs. 275, se declara la clausura del período probatorio, y se elevan los autos a consideración de la Sala “B”, la que dispuso poner las presentes actuaciones para alegar.

A fs. 281/284 obran agregados los alegatos del Fisco Nacional, no habiendo hecho uso de este derecho la recurrente.

Seguidamente, a fs. 296 pasan los autos para sentencia.

VI.- Que, en principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

VII.- Que, en primer término, corresponde que este Tribunal se expida en torno a los planteos de nulidad efectuados por la contribuyente principal y por el responsable solidario respecto a la realización del procedimiento de verificación y fiscalización sin la participación de la quejosa, sino de un tercero no autorizado por lo que la prueba rendida y no ratificada por su parte no debiera ser tenida en consideración, planteo que desde ya se adelanta no puede tener favorable acogida.

En efecto, para que prospere la pretensión de la recurrente, la nulidad impetrada debe estar sustentada en un interés jurídico concreto, por lo que resulta necesario que el vicio respectivo haya colocado al recurrente en un verdadero estado de indefensión, ocasionándole un agravio no subsanable, lo que no se verifica en el caso de marras.

En ese sentido, el objeto de las nulidades procesales radica en el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, debiendo acreditarse en cada caso el perjuicio concreto de esa garantía y que la misma ha sido conculcada. Asimismo, no pueden decretarse para satisfacer un interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio positivo y concreto para el derecho de quien las pide, lo que no ocurre en autos. Lo contrario implicaría declarar la nulidad por la nulidad misma.

Ahora bien, no se observa en el desarrollo de la etapa administrativa violación alguna a las formas esenciales, pues conforme se desprende de los antecedentes administrativos acompañados por el ente recaudador, el análisis en torno al cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de la contribuyente principal se inició como consecuencia de la investigación llevada a cabo al director de la misma, Sr. Arturo Crisanto Letamendía (cfr. fs. 3/5 AA, Informe de Investigación, Cuerpo Informe de Auditoría, de fecha 13/04/2011).

Por otra parte, una vez dispuesto la Orden de Intervención N° 640335 para el período fiscal 2009 del Impuesto a las Ganancias y cursado el requerimiento en debida forma al domicilio fiscal de la recurrente (fs. 1/6, AA, Cuerpo de Verificación N° 1), todo ello en ejercicio de las facultades dispuestas por los arts. 33 a 36 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), y remitida que fuera la inspección al domicilio del estudio contable de los Sres. Roberto y Luciano Sánchez, el propio Sr. Luciano Roberto Sánchez atendió al personal fiscalizador y le proveyó la información correspondiente en su carácter de asesor impositivo, lo que concuerda plenamente con sus dichos tratándose de un estudio contable en el cual se encontraba en buena medida una importante cantidad de documentación societaria, contable e impositiva de la aquí recurrente (cfr. 18/70 AA, Cuerpo de Verificación N° 1).

No se observa *prima facie*, ningún acto de parte del personal de la administración interviniente tendiente a coercionar al referido asesor, ni tampoco que este último brindara argumento alguno para no proceder a cumplir con lo solicitado. Si bien es cierto que la información brindada por el referido contador permitió entender a la fiscalización actuante de forma más acabada la operación de la recurrente, ello no empece a que dadas las inexactitudes obrantes en la declaración jurada del período fiscal 2009 del impuesto a las ganancias, las observaciones insinuadas por el ente recaudador se sostienen por su propio peso.

Por otra parte, el mencionado asesor impositivo y/o contador Sr. Luciano Roberto Sánchez fue ofrecido por la propia recurrente como testigo en el proceso ante este Tribunal Fiscal. Si hubo o no violación de las normas del debido proceso adjetivo, y sobre el modo en que se desarrolló la etapa administrativa previa a efectos de analizar su validez, son cuestiones que resultan del exclusivo resorte de este Tribunal.

En otro orden de ideas, es menester señalar que con posterioridad a la intervención del referido asesor, se citó al Presidente del Directorio a efectos de exhibir la documentación respaldatoria del ajuste impositivo que disminuyera la utilidad de \$300.000 en el referido período fiscal 2009, así también como para ratificar la actuación del Sr. Sánchez, y la respuesta de la recurrente fue la presentación de una apoderada sin instrucciones para contestar (cfr. fs. 162 y fs. 165 AA, Cuerpo de Verificación N° 1). En breve, se otorgó oportunidad suficiente de brindar las explicaciones del caso, y no obstante, tanto la recurrente como su representante legal optaron por no colaborar, lo que motivó el posterior procedimiento de determinación de oficio donde la recurrente volvió a optar por mantener su hermetismo y no colaborar en el esclarecimiento de la situación.

Vale decir, en todo momento la parte actora tuvo la posibilidad de comprender el origen y el tenor de los ajustes propuestos por la fiscalización actuante, posteriormente reiterados durante el procedimiento de determinación de oficio, de defenderse y aportar prueba, y fue su exclusiva decisión no hacerlo.

Por otro lado, aquellas argumentaciones vertidas en el recurso de apelación (cfr. 22, expediente principal) en torno a la carencia de idoneidad de la documentación aportada por el referido asesor impositivo como argumento nulificante de la labor realizada en sede administrativa carecen de asidero jurídico.

La documentación cuya introducción al procedimiento administrativo pretende invalidar la parte actora es justamente el respaldo documental mínimo para poder efectuar un proceso determinativo.

Por último, en lo que a la aplicación de la figura del art. 73 de la ley del gravamen se refiere, la base sobre la que se determina el ajuste remite directamente a la disposición efectuada respecto del producido de la venta del inmueble no declarado, lo que permite comprender mejor la operación pero que al final de cuentas no sería un argumento valedero que amerite una declaración tan gravosa como la nulidad de un procedimiento determinativo.

En atención a lo señalado precedentemente, no pueden acogerse los planteos de nulidad articulados, no correspondiendo imponer costas en forma autónoma.

Cabe recordar que en tal sentido se ha expresado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Bolland y Cía SA (TF 21.122-I) C/DGI” de fecha 21/02/2013 en el que expresó que *“tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal, ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. Fs. 132) lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó “como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal” (conf. Sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia”*.

VIII.- Que, sentado lo que antecede, corresponde que este Tribunal se expida respecto de las cuestiones de fondo materia del ajuste fiscal aquí apelado. En concreto, un primer cuestionamiento respecto del ajuste al resultado impositivo por la suma de \$ 300.000, y un segundo ajuste basado en el art. 73 de la LIG referido a las disposiciones de fondos a favor de terceros, los que se analizarán en ese orden en atención al momento temporal en que se sucedieron los hechos imponibles materia de ajuste.

En el primer caso, el ente recaudador detecta un ajuste en menos en el resultado impositivo por la suma de \$300.000, lo que una vez consultado al asesor impositivo referenciado en el Considerando que antecede, este hubo informado sobre la

utilización de la opción prevista en el art. 67 de la ley del gravamen referida a la venta y reemplazo de un bien inmueble previamente afectado a la actividad, en los términos de los párrafos segundo y tercero de dicha norma (cfr. fs. 18/19 AA, Cuerpo de Verificación N° 1).

En efecto, tal como señalan los párrafos mencionados:

*“Dicha opción -se refiere a la venta y reemplazo- será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.”*

*“La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de UN (1) año.”*

Ahora bien, solamente se pudo arribar a esa conclusión, una vez que se introdujo en el expediente administrativo la copia de la escritura de compraventa de inmueble de fecha 16/04/2008, operación en la que interviniera el Presidente del Directorio, Sr. Arturo Crisanto Letamendía, en representación legal de la aquí recurrente, y en la que consta que el inmueble hubo sido aportado a la sociedad al momento de su constitución el 23/02/1996 (cfr. 59/70, AA, Estatuto Social, Cuerpo de Verificación N° 1), pero la toma de razón en el respectivo Registro de la Propiedad Inmueble recién aconteció con la operación de venta concertada más de doce años después (cfr. fs. 23/26), pues hasta ese momento no surgía en las bases de acceso al ente recaudador que la recurrente revistara como propietaria del mencionado inmueble.

En esos términos, se solicitó respaldar la utilización de la opción de venta y reemplazo dispuesta en el art. 67 de la ley del gravamen mediante la presentación de la correspondiente documentación respaldatoria y, se destaca -tal como ya fuera señalado en el Considerando que antecede-, dicho requerimiento fue efectuado directamente al Presidente de la sociedad en su carácter de representante legal (cfr. fs. 162 AA, Cuerpo de Verificación N° 1).

No obstante lo expuesto, el comportamiento de la recurrente se mantuvo inalterado ante la instancia administrativa y ante este Tribunal Fiscal; optó por alegar nulidades cuando en rigor de verdad no existió modo de justificar una operación de compra inmobiliaria inexistente o no concretada, ni ningún otro justificativo que permitiera ajustar negativamente la utilidad impositiva en la suma de \$300.000.

En razón de las consideraciones expuestas, no existe elemento alguno que permita a este organismo jurisdiccional apartarse de la tesitura fiscal en cuanto a la impugnación del ajuste efectuado por la recurrente al balance fiscal, toda vez que aun cuando ha tenido amplia posibilidad de producir prueba, se ha limitado a meros planteos de tinte formal, por cierto improcedentes.

En el segundo caso, el supuesto retiro de utilidades por parte de los accionistas en fecha 23/04/2008 por la suma de \$795.000 -esto es, una semana después de efectuada la venta del inmueble mencionado al analizar el primer ajuste- y sin perjuicio de las devoluciones parciales tomadas en cuenta por el personal fiscalizador (cfr. fs. 71 AA, Cuerpo de Verificación N° 1), tampoco encuentra justificación alguna, lo que determina, en principio la aplicación al caso de la figura prevista en el art. 73 ley del IG sobre disposición de fondos a favor de terceros sobre los saldos deudores en las cuentas de los accionistas sin devengamiento de interés alguno.

Por su lado, la parte actora, aun cuando no reconoce haber entregado dichas sumas de dinero a sus accionistas, argumenta que estas entregas de bienes no tienen otro sentido que anticipo de honorarios y dividendos que excedidos en su monto no implican más que anticipo para vivir de los socios (fs. 25).

En ese orden, conforme dispone el art. 73 de la Ley N° 20.628 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) –en lo que aquí interesa– *“toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a), y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir*

*prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el BANCO DE LA NACION ARGENTINA para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el interés del OCHO POR CIENTO (8 %) anual, el importe que resulte mayor” (el destacado es propio).*

Por su parte, –y una vez más, en lo que aquí interesa–, el art. 103 del DR N° 1344/98 establece que *“(a) efectos de la aplicación del artículo 73 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados”* (el destacado es propio).

Ello así, debe tenerse en consideración que el art. 73 anteriormente transcrito (con alguna modificación) fue originariamente incorporado a la Ley del IG por la Ley N° 23.260 (B.O. 11/10/1985), la que introdujo una serie de modificaciones en la norma del gravamen, mayormente referentes al ajuste por inflación. En ese marco, la finalidad de la norma en comentario era evitar maniobras elusivas tendientes a trasladar artificialmente ganancias gravadas bajo figuras exentas o no alcanzadas por el gravamen. A ese fin, el pago de dividendos o retiros de fondos generaban un ajuste dinámico positivo desde la fecha en que tal hecho acaecía, aspecto no menor en una época en la que existían colocaciones de tipo financiero por períodos inferiores al mes.

Tal como explicara la doctrina, en aquella época *“(u)na forma elusiva de reducir la gravabilidad de los intereses de las colocaciones financieras era el retiro por parte de los accionistas de fondos a principios de mes, su colocación a plazo fijo a título personal y la restitución a la sociedad antes de que finalice el mes. De esta forma, no se generaba ajuste dinámico en cabeza de la empresa y los intereses resultaban exentos por corresponder a personas físicas”* (MORENO, Carolina, “La disposición de fondos y bienes a favor de terceros. Un repaso teórico-práctico”, Consultor Tributario, Enero 2013, Errepar). Esa, y no otra, era la finalidad de la herramienta incorporada a la ley del tributo, supuesto que, aun cuando resulta distante de la entrega de sumas dinerarias a los accionistas en el marco de una empresa familiar, no empece a que el comportamiento desplegado por la recurrente torne operativa la aplicación de la referida figura legal receptada por el art. 73 de la LIG.

Ahora bien, resulta ilustrativo apuntar, tal como lo hiciera otrora la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que de modo preliminar resulta necesario verificar la concurrencia de tres requisitos básicos para que el art. 73 de la ley del gravamen resulte de aplicación a un caso concreto: a) la disposición de fondos a favor de un tercero, b) que dicha disposición sea efectuada por un sujeto comprendido en el inciso “a” del art. 49 de la ley de impuesto a las ganancias y, c) que esas operaciones no sean realizadas en interés de la empresa (cfr. “Antolín Fernández S.A. c/ DGI”, CNACAF, Sala V, 30/12/2010; “Akapol”, CNACAF, Sala V, 09/03/2005; “Merlino Automotores S.A.”, CNACAF, Sala I, 12/03/2009; “Servando Pedrido S.A.I.C.yF.”, CNACAF, Sala III, 11/10/2005; “Lemiro Pablo Pietroboni S.A.”, CNACAF, Sala IV, 05/07/2007).

En rigor de verdad, en el caso no se encuentra en discusión ninguno de los requisitos contemplados en los tres puntos precedentemente mencionados. Por el contrario, se observa un intento por parte de la aquí recurrente de justificar su propio accionar por el hecho de que los accionistas de la sociedad pertenecen a un mismo grupo familiar.

Por otra parte, debe señalarse que conforme establece la Ley N° 19.550, de Sociedades Comerciales (LSC), vigente en la época a que se refieren el período fiscal determinado (2009) *“(l)os dividendos no pueden ser aprobados ni distribuidos a los socios, sino por ganancias realizadas y líquidas resultantes de un balance confeccionado de acuerdo con la ley y el estatuto y aprobado por el órgano social competente, salvo en el caso previsto en el artículo 224, segundo párrafo”* (art. 68, primer párrafo, LSC).

A su vez, el art. 224, primer párrafo de dicho cuerpo normativo establece que *“(l)a distribución de dividendos o el pago de interés a los accionistas son lícitos sólo si resultan de ganancias realizadas y líquidas correspondientes a un balance*

*de ejercicio regularmente confeccionado y aprobado”.*

Ahora bien, conforme surge del acta de asamblea general ordinaria N° 16 de fecha 22/05/2009, por medio de la cual se aprueban los estados contables correspondientes al ejercicio finalizado al 31/01/2009 -esto es, aquel ejercicio comercial dentro del cual se produjo la venta del inmueble apuntado al tratar el primer ajuste del presente caso- no comportó distribución de dividendos alguna; todavía más, se dispuso expresamente no distribuirlos (cfr. fs. 37 AA, Cuerpo de Verificación N° 1). Sí, por el contrario, hubo en dicho acto societario una distribución de honorarios a favor del Presidente del Directorio, lo que fue debidamente contemplado por el personal fiscalizador y, consecuentemente, excluido del ajuste fiscal una vez verificado el cumplimiento de los parámetros legalmente establecidos (cfr. fs. 99 AA, Cuerpo de Verificación N° 1).

En este contexto, entiende este Tribunal que le asiste razón al Fisco Nacional cuando sostiene que la entrega de las referidas sumas de dinero por parte de la sociedad a sus accionistas debe ser considerada una disposición de fondos a favor de terceros ajena al interés de la empresa y por tanto, resulta de aplicación al caso de marras el dispositivo previsto en el art. 73 de la Ley del IG (t.o. en 1998 y sus modificaciones), razón por la que el ajuste fiscal, también en este sentido, debe ser confirmado, con costas.

IX.- Que, en atención al modo en que se resuelve en el Considerando VIII que antecede, corresponde abocarse al tratamiento de la multa impuesta a la recurrente en el marco del Expte. N° 45.622-I, sanción que fuera enmarcada en los arts. 46 y 47 incisos “a”, “b” y “c” de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En ese sentido, corresponde destacar que el Fisco Nacional mediante el dictado de la Resolución N° 390/12 (DV RRMP) de fecha 26 de octubre de 2012 confirió vista de los cargos formulados y de las actuaciones administrativas. En el mismo acto, respecto de la conducta de la contribuyente, se formuló reserva conforme a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley N° 24.769, de la eventual instrucción de sumario para la aplicación de las sanciones contempladas en la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) en el impuesto y períodos fiscales de referencia.

Conforme lo expuesto precedentemente corresponde señalar que respecto al período fiscal analizado en el caso de marras tanto en el acto por el cual se confirió vista como en la resolución determinativa de oficio posterior dictada bajo el N° 75/13 (DV RRMP) de fecha 12 de marzo de 2013 (cfr. fs. 18 y fs. 19 -artículo 4°-) ya se encontraba vigente la Ley N° 26.735 (B.O. 28/12/2011) circunstancia esta que invalida la reserva legal efectuada por el juez administrativo, resultando en consecuencia nula la resolución apelada en autos por la cual se le intenta aplicar multa a la recurrente.

En ese sentido, resulta menester poner de relieve que no obstante la argumentación teórica formulada por el juez administrativo en la resolución en comentario en torno al dictado por parte del Procurador General de la Nación de la Resolución N° 5/2012 mediante la cual dicho funcionario instruyera a los señores fiscales con competencia en materia penal para que se opusieran a la aplicación retroactiva de la Ley N° 26.735, no es menos cierto que dicha directiva no es vinculante para el Fisco Nacional. A su vez, mal puede confundirse el hecho de oponerse a la aplicación retroactiva de una ley en un proceso en trámite con la no formulación de la denuncia penal correspondiente por parte del organismo recaudador, quien no ha demostrado en el caso concreto la radicación de la misma en sede penal y que conforme informaran en sus contestaciones de oficio los Juzgados Federales N° 1 y N° 3 de Mar del Plata (fs. 217/222 y fs. 231/232) no surgen en sus sistemas causas penales seguidas contra la aquí recurrente.

Asimismo, debe hacerse especial referencia a que tampoco se cumple con lo dispuesto en el artículo 74 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) el cual dispone que “(c)uando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen...”.

En ese orden, no puede convalidarse la apertura posterior del sumario infraccional mediante el dictado de la Resolución N° 98/14 (DV RRMP) de fecha 3 de junio de 2014 y el dictado de la Resolución N° 398/2015 (DV RRMP) de fecha 30 de

octubre de 2015, mediante la cual se aplicó una multa en el IG período fiscal 2009 por la suma de \$ 420.860,16 equivalente a tres veces el gravamen presuntamente evadido, encuadrada en los artículos 46 y 47 incisos “a”, “b” y “c” de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En esta inteligencia, se ha sostenido que “(u)n acto administrativo resulta nulo, de nulidad absoluta e insanable cuando presenta vicios de tal entidad o gravedad que impiden la existencia de alguno de sus elementos esenciales (arts. 7, 8, 14 y 15 a contrario, Ley N° 19.549 -Adla, XXXIIB, 1752-)” (CNFed., Sala II Contencioso Administrativo, noviembre 13-1979.-Rodríguez Blanco de Serrao c. Resolución Ministerio del Interior).

Por su parte, el artículo 7 de la Ley N° 19.549 establece que son requisitos esenciales del acto administrativo entre otros, la causa: deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; y la motivación: deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto.

En esa tónica, el caso traído a examen encuadra en las prescripciones del artículo 14, de la Ley N° 19.549 que establece: “El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable en los siguientes casos: a) Cuando la voluntad de la Administración resultare excluida por error esencial; dolo, en cuanto se tengan como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos; violencia física o moral ejercida sobre el agente; o por simulación absoluta. b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado”.

Cabe tener en cuenta que, por un lado, el Fisco debe propender a resguardar debidamente el derecho de defensa por ante su sede, y por otro lado, es preciso destacar que la función del Tribunal Fiscal es realizar un control de legitimidad sobre los contenidos de las resoluciones apeladas ante su instancia jurisdiccional. En casos como el de autos, el acto recurrido no contiene los elementos mínimos para que puedan ser evaluados en su legitimidad por esta instancia jurisdiccional, por lo que no corresponde ya su revocación sino decretar, directamente, la nulidad del mismo. Es en esos casos donde la doctrina de la “subsanción” aplicada por el Tribunal en distintas oportunidades siguiendo precedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debe encontrar su justo límite para no terminar privando de sentido a todas las garantías que, indudablemente, enmarcan el procedimiento determinativo en sede fiscal (en tal sentido, TFN, Sala “B” in re “Ledesma, Julio César”, sentencia del 28/3/04).

En esa tónica, no toda nulidad administrativa es susceptible de ser convalidada en instancias procesales sucesivas conforme la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re 205:549; 247:52; 267:393, entre otros. Algunas revisten tal entidad que resultan de imposible subsanación posterior, puesto que admitir lo contrario, importaría asumir que la Administración Fiscal se encuentra facultada a disponer de las formas y requisitos legales y procesales a su libre discrecionalidad o arbitrio, convirtiendo en letra muerta a la ley adjetiva tributaria y a las garantías constitucionales que inspiraron su dictado, conclusión que repulsa a un ordenamiento jurídico tributario donde la sumisión a la ley es un deber inexcusable impuesto tanto a los contribuyentes como a la propia Administración.

En consecuencia, corresponde reputar como nula, de nulidad absoluta e insanable, a la Resolución N° 398/2015 (DV RRMP) de fecha 12 de marzo de 2013 apelada en autos, con costas, por lo que deviene innecesario el tratamiento de la excepción de prescripción formulada por la apelante en atención al modo en que se resuelve.

X.- Que, en atención a las consideraciones expuestas en el Considerando VIII que antecede, resta analizar la extensión de responsabilidad atinente al responsable solidario, Sr. Arturo Crisanto Letamendía, en su carácter de Presidente del Directorio durante el período fiscal 2009.

En efecto, conforme establecen los artículos 6 inciso “d” y 8 inciso “a” de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) resulta responsable del cumplimiento de la deuda ajena el Sr. Letamendía, en tanto detentó el carácter de Presidente del Directorio de la sociedad Monte de Pino S.A. durante el período fiscal 2009, los anteriores y también los



posteriores conforme surge de las actas de asamblea y directorio obrantes a fs. 32/40 de los antecedentes administrativos.

Todavía más, debe puntualizarse que conforme surge de las referidas actas, se trata en el caso concreto de un directorio unipersonal, razón por la que no resulta posible para quien detentara dicho cargo desligarse de la responsabilidad que la norma estipula.

Tanto más si se tiene en consideración que, conforme surge de la escritura traslativa de dominio respecto de la operación de compraventa del inmueble que a la postre generara el capital dispuesto y considerado -con razón- por el Fisco Nacional como una disposición de fondos a favor de terceros, así como también de la asamblea de accionistas en la cual se resolvió no distribuir dividendos para el ejercicio finalizado el 31/01/2019, tuvieron como partícipe directo al Sr. Letamendía (cfr. fs. 23/26 y fs. 37 AA, Cuerpo de Verificación N° 1). A ello debe agregarse que los estados contables del referido ejercicio económico se encuentran firmados por el propio Sr. Letamendía (fs. 46/56 AA, Cuerpo de Verificación N° 1).

A mayor abundamiento, no puede soslayarse la actitud del propio responsable, respecto de lo que a su entender representan las sociedades anónimas de tipo cerrado y lo que implican los adelantos de honorarios y dividendos en aquellas personas jurídicas que se encuentran integradas, como la aquí recurrente, por un consorcio eminentemente familiar, argumento defensivo que no puede tener favorable acogida en atención a que contradice las normas societarias e impositivas de aplicación al caso.

En virtud de las consideraciones expuestas, corresponde confirmar la extensión de responsabilidad solidaria al Sr. Arturo Crisanto Letamendía, en su carácter de Presidente del Directorio durante el período fiscal 2009, con costas.

Por ello, SE RESUELVE:

- 1) Confirmar la Resolución N° 75/2013 (DV RRMP), de fecha 12 de Marzo de 2013, de conformidad con lo expresado en el Considerando VIII, con costas.
- 2) Declarar la nulidad de la Resolución N° 398/15 (DV RRMP) de fecha 30 de octubre de 2015 apelada en autos, con costas.
- 3) Confirmar la extensión de responsabilidad solidaria al Sr. Arturo Crisanto Letamendía, en su carácter de Presidente del Directorio durante el período fiscal 2009, con costas.

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

