



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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-53712803-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Jueves 23 de Mayo de 2024

Referencia: Marscardi Alejandro Enrique. Sentencia.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Armando Magallón (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 35.932-I caratulado: “*Mascardi, Alejandro Enrique s/recurso de apelación*” y sus acumulados Nros. 35.933-I, 36.736-I, 46.805-I y 48.298-I de iguales carátulas.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 25/30 vta., 155/172, 524/532 vta., 698/726 y 807/831 se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones dictadas por la AFIP-DGI, de fechas 27 de diciembre de 2011, 27 de agosto de 2012, 11 de mayo de 2016 y 21 de septiembre de 2017. Por las dos primeras de ellas se determinó la obligación tributaria del recurrente en el impuesto sobre los bienes personales y en el impuesto a las ganancias, en ambos casos por los períodos fiscales 2004 a 2007, con más los intereses resarcitorios y se aplica una sanción en el impuesto sobre los bienes personales en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

Asimismo, a través de la Resolución de fecha 27 de agosto de 2012 se rechazan las compensaciones allí detalladas atento a la inexistencia de saldo a favor del contribuyente en las DDJJ del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2005 y 2007 y del impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2005.

Por otro lado, mediante las Resoluciones N° 68/2016 y 121/2017 se aplicaron multas al contribuyente en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2004 a 2007, con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de procedimiento fiscal.

Respecto de la determinación correspondiente al impuesto sobre los bienes personales, sostiene que el organismo fiscal pretende gravar una mayor tenencia accionaria de la firma Mascardi Global Assest Investment CO LTD, al considerar que se gravó en defecto dicha participación. Afirma, que se pretenden gravar las utilidades que ya fueron asignadas por el propio Fisco a cada uno de los accionistas.

En este sentido, aduce que las utilidades o ganancias que pretende gravar el Fisco ya habían sido distribuidas a sus accionistas, por lo que no formarían parte del patrimonio neto.

Alega que el ajuste fiscal se fundamentó en considerar gravada en cabeza del contribuyente, la ganancia obtenida por la sociedad Mascardi Global, en los períodos fiscales 2002 y 2003.

En este sentido, entiende que, dado que se trata de una sociedad constituida por el contribuyente en las Islas Vírgenes Británicas, se aplicó el art. 133 inc. a) de la ley del impuesto a las ganancias, que prevé que los resultados impositivos de sociedades ubicadas en países de baja o nula tributación constituidos por rentas pasivas, se imputarán al ejercicio anual de los residentes en el país en el que finalice el correspondiente ejercicio anual de tales sociedades.

Advierte que, por tal razón, las ganancias ya fueron distribuidas y por lo tanto no forman parte del patrimonio neto de la sociedad.

Afirma que no se deben computar dentro del patrimonio neto, a los resultados acumulados, por cuanto fueron asignados a los accionistas por el propio fisco a través de las determinaciones de oficio referidas.

En cuanto a la sanción aplicada, manifiesta que, en el caso de confirmarse la determinación, corresponde encuadrar la conducta dentro de la figura del error excusable. Cita jurisprudencia y doctrina para avalar su postura.

Entiende que se dan los parámetros dispuestos en la Instrucción 6/2007, con respecto al error excusable.

En cuanto a la determinación correspondiente al impuesto a las ganancias, afirma que el Fisco pretende ajustar como incremento patrimonial no justificado conf. inc. f) del art. 18 de la ley de procedimiento fiscal, a las sumas recibidas por el actor en concepto de retiros de la sociedad Mascardi Global Assets Investments Co. Ltd., durante los períodos fiscales 2005 y 2007.

Explica que los importes que recibió como accionista de la sociedad señalada provienen de ganancias que la sociedad obtuvo en ejercicios fiscales anteriores con motivo de su actividad financiera, específicamente por las inversiones en títulos valores.

Respecto de la sociedad Mascardi Global Assets investments co. Ltda., explica que fue constituida en el año 2002, y por ende los primeros resultados tuvieron origen con posterioridad a dicha fecha. Aduce que tales ganancias se encuentran consignadas en los balances de la sociedad al 31/12/2002 y 31/12/2003 y que han sido acompañados en el expediente que motivó la determinación de oficio 24/2008. Agrega que durante los años 2004 a 2007 la sociedad no ha obtenido ingreso alguno como consecuencia de no haber realizado operaciones financieras.

Sostiene que ha regularizado el impuesto correspondiente a la ganancia impositiva derivada del 50% de las utilidades obtenidas por la empresa, de acuerdo a lo pretendido por el Fisco en la resolución determinativa de oficio.

Afirma que las utilidades señaladas tenían como contrapartida los fondos disponibles de la firma Mascardi Global y por dicha razón se encontraba habilitado para hacerse de tales fondos en el porcentaje de su participación.

Dice que, por ello, efectuó retiros de fondos en los años 2005 y 2007, en virtud de la distribución de las utilidades obtenidas por la empresa en los años 2002 y 2003.

Entiende que, al haber sido gravados por el fisco en el impuesto a las ganancias en dichos ejercicios, a través de las determinaciones de oficio respectivas, resulta improcedente la pretensión de gravar nuevamente dicha ganancia a través de los retiros realizados.

Aclara que las sumas señaladas fueron declaradas en el pasivo dado que constituían retiros a cuenta de las utilidades de la sociedad.

Con relación al origen de los fondos reitera que provienen de utilidades de los ejercicios 2002 y 2003 sobre los cuales la propia AFIP le exigió el pago del impuesto a las ganancias en la parte proporcional a su tenencia accionaria.

Plantea que el Juez Administrativo pretende gravar, como ganancias de tercera categoría de fuente argentina a los retiros que efectuó de la sociedad por la suma de \$ 500.000 para los años 2005 y 2007.

Entiende que es contradictoria la actitud del fisco, al pretender gravar nuevamente la renta que ya determinó en los ejercicios 2002 y 2003. En este sentido, advierte que, presumir que los retiros encuadran en la figura del incremento patrimonial no justificado no se condice con lo ajustado por el fisco y conformado por el contribuyente.

Sobre la transferencia de los fondos, explica que se desarrolló de la siguiente manera: las utilidades obtenidas por Mascardi Global en el exterior, fueron transferidas, a través de la sociedad de Bolsa Santander del exterior, a la cuenta comitente de la firma Carlos Gustavo Mascardi & Cía. Agente de Bolsa SC del país, para luego ser acreditadas en la cuenta Comitente que Mascardi Global posee en dicha sociedad. Con posterioridad, la sociedad Mascardi Global Assets efectuó, a través de los recibos que así lo acreditan, el retiro de los fondos de la sociedad de Bolsa. Dice que la documentación que acredita lo expuesto se acompañó en la fiscalización y al contestar la vista en sede administrativa.

Agrega que se exhibieron los libros contables de la sociedad de Bolsa, en donde se individualizan los movimientos de los retiros efectuados.

Sostiene que el Fisco incurre en una contradicción dado que, en primer lugar realizó un ajuste determinando una renta pasiva por las utilidades de Mascardi Global Assets Inv., pero luego, años más tarde, presume que corresponde a un incremento patrimonial no justificado.

Afirma que el saldo de la cuenta comitente Mascardi Global en la sociedad de bolsa referida era cero al cierre de 2004 porque Mascardi Global ya había retirado la totalidad de los fondos y los activó en su caja. Agrega que, con posterioridad, fueron retirados de la empresa y registrados en su pasivo.

En base a lo expresado, solicita que se deje sin efecto el ajuste efectuado por el Fisco en concepto de incremento patrimonial no justificado sobre los retiros que efectuó y que provenían de la Sociedad Mascardi Global, por cuanto -dice- constituyen retiros de utilidades que habían sido gravadas por el Fisco en determinaciones de oficio previas.

Respecto de la metodología utilizada para determinar de oficio el impuesto, sostiene que el Fisco aplicó erróneamente la presunción de incremento patrimonial no justificado. Sostiene que se aportaron datos

ciertos y objetivos que acreditan el origen de los fondos cuestionados.

Por su parte, explica que el 20/04/2004 solicitó un crédito hipotecario a la firma Misuri Invest S.A. en la República Oriental del Uruguay, por la suma de U\$S 640.000.- y luego, el 07/10/2004 se solicitó una ampliación del crédito por la suma de U\$S 210.400.- y finalmente el 16/06/2006 se efectuó una nueva ampliación por la suma de U\$S 600.000.-.

Señala que, según la escritura N° 15 de fecha 20/02/2004, celebrada en la Ciudad de Punta del Este, ante el escribano Miguel Alvarez de Boni se formalizó el mutuo con garantía hipotecaria sobre un inmueble sito en la misma ciudad.

Afirma que, en dicho mutuo se estipuló un interés del 12% anual calculado sobre saldos y se indica la forma de pago de los intereses.

Asimismo, enumera la documentación aportada a efecto de acreditar la realidad de la operatoria expuesta.

Agrega que se acompañaron en la contestación de la vista, como prueba documental, las pólizas de seguro correspondientes a los años 2006 a 2011.

Aduce que, frente a la falta de cancelación de los importes adeudados, el acreedor inició ejecución hipotecaria con fecha 19/10/2010.

En este sentido, agrega que se acompañó a la fiscalización, con fecha 20/12/2010, copia de la demanda interpuesta por la firma Misuri Invest S.A. y de las cartas documento de fechas 21/05/2010 y 07/06/2010 a través de las cuales se intimó el pago de las cuotas adeudadas.

Afirma que, lo expuesto, configura una prueba contundente de la existencia del préstamo.

Asimismo, considera que la aplicación de la presunción dispuesta por el art. 18.1 de la ley 11.683 es incorrecta en virtud de que los fondos provienen de los Estados Unidos de América y por ende no se originaron en ningún país de baja o nula tributación.

Alega que, tal extremo, no sólo surge de la escritura, sino que la transferencia fue realizada desde Estados Unidos, tal como consta en el comprobante que así lo acredita.

Por su parte, señala que el art. 18.1 resulta violatorio del derecho de defensa reconocido expresamente en la Constitución Nacional, ya que no sólo debe probarse la existencia del préstamo, sino que también se debe acreditar el origen de los fondos en cabeza del acreedor, lo que -entiende- resulta improcedente.

Afirma que el escribano interviniente, en su calidad de notario, fue quien se encargó de corroborar que los fondos existan y sean legítimos y que la empresa, acreditando su personería, los posea en su activo.

Plantea que no es posible poner en cabeza de un sujeto la demostración de los hechos de otro sujeto, no pudiendo acreditar que el dador los obtuvo de su actividad, tratándose -dice- de una prueba de imposible realización, motivo por el cual entiende que se convertiría en una presunción absoluta y violatoria del derecho de defensa reconocido por la Constitución Nacional.

En cuanto al ajuste sustentado en el monto de alquileres adeudados en concepto del valor locativo

del inmueble del exterior destinado a recreo, afirma que el Juez Administrativo omitió en su liquidación la deducción de los intereses devengados con motivo de la obtención del préstamo hipotecario garantizado con el inmueble señalado.

Por su parte, en cuanto a la intimación de pago de intereses y saldo de impuesto de fecha 27/08/2012, explica que el acto apelado reconoce su origen en las determinaciones de oficio del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales, por los períodos fiscales 2004 a 2007.

Señala que los conceptos reclamados por el Fisco son: rechazo de compensaciones por reducción de saldos a favor e intereses por el recálculo de anticipos, como consecuencia del incremento de los impuestos determinados. Expone los fundamentos por los que entiende que el Tribunal es competente.

Manifiesta que la esencia de los anticipos radica, justamente, en anticipar el impuesto correspondiente a una declaración jurada cuando no se encuentre vencida, y los intereses resultan procedentes en la medida en que el contribuyente hubiera tenido la obligación de pagarlos en virtud del impuesto determinado del ejercicio anterior.

Sostiene que, en el presente caso, se reclaman intereses de anticipos que nunca debieron ser ingresados, ya que se originaron en determinaciones de oficio realizadas en fechas posteriores al vencimiento de la declaración jurada.

Enfatiza que, aún si se considera la posibilidad de reclamar intereses de anticipos en función del incremento de la obligación derivada de las determinaciones de oficio apeladas, el cálculo se encuentra incorrectamente realizado, por cuanto considera la base de cálculo del impuesto determinado en el ejercicio anterior, sin tener en cuenta como límite máximo el impuesto determinado correspondiente al ejercicio por el cual se reclaman los anticipos.

Respecto de las sanciones aplicadas en el impuesto a las ganancias, en primer lugar, reitera los agravios expuestos en el recurso presentado contra la determinación del impuesto correspondiente.

Posteriormente, explica que el organismo recaudador realizó la denuncia penal con fecha 28/12/2011, pero el 23/08/2013 el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2, resolvió declarar el sobreseimiento en relación a los períodos fiscales 2004 y 2006.

En cuanto a los períodos 2005 y 2007, detalla las resoluciones dictadas durante el proceso transcurrido que culminó con la sentencia de la Corte Suprema que puso fin a la causa penal.

Por su parte, sostiene que a la fecha del dictado de las resoluciones que aplicaron las multas, las acciones del Fisco se hallaban prescriptas, al entender que no resultaban aplicables las suspensiones previstas por las leyes 26.476 y 26.860, en virtud del principio constitucional de irretroactividad de las leyes penales. Cita doctrina y jurisprudencia para avalar su postura.

Expone, luego del detalle que efectúa, la fechas en las que operaría, según su análisis, la prescripción respecto de los períodos involucrados.

Subsidiariamente, introduce los agravios por los que entiende que las sanciones deben revocarse. A tal efecto, plantea que, en el marco de la imputación de defraudación fiscal, la determinación sobre base presunta de la deuda tributaria es inválida.

Alega que, de la lectura y análisis de la totalidad de la documentación obrante en el expediente administrativo, no puede determinarse la existencia de prueba fehaciente que describa maniobra o ardid que pueda sustentar la tipificación de la conducta en los arts. 46 y 47 de la ley de procedimiento fiscal.

Asimismo, solicita que se aplique la figura del error excusable.

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 38/48 vta., 180/192 vta., fs. 541/546 vta., fs. 736/748 vta., fs. 841/859 contesta el Fisco Nacional los traslados de los recursos y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal y acompaña los antecedentes administrativos.

III.- Que a fs. 64 y 212 obran las respectivas aperturas a prueba. A fs. 897 se clausura el período probatorio y se elevan los presentes autos a consideración de la Sala “A”. A fs. 898 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 908/911 vta. el alegato del Fisco Nacional y a fs. 914/924 el correspondiente a la recurrente.

Por último, a fs. 925 pasan a sentencia.

IV.- Que corresponde referirse en primer lugar respecto de la determinación practicada en el impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 2004 a 2007 sustentada en la incorrecta valuación de la participación que el actor poseía en la firma MASCARDI GLOBAL ASSETS INVESTMENTS CO. LTD.

En este sentido, el Juez Administrativo expuso en la resolución apelada que el recurrente había declarado en defecto la valuación de su participación del 50% en el capital de la empresa en cuestión, como parte de sus bienes sujetos a impuesto, en virtud de lo previsto en el inciso agregado a continuación del inciso c) del art. 23 y concordantes de la ley del impuesto sobre los Bienes Personales.

Por su parte, el recurrente sostiene que el Fisco pretende gravar las utilidades que ya fueron asignadas por el propio organismo recaudador a cada uno de los accionistas, por lo que no forman parte del patrimonio neto. Afirma que el ente fiscal había dictado con anterioridad una resolución que determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2002 y 2003 a través de la cual le imputó como renta pasiva de tercera categoría del exterior, a las utilidades no distribuidas de los años 2002 y 2003 obtenidas por la sociedad Mascardi Global. En razón de lo expuesto, entiende el actor que las ganancias ya fueron distribuidas en cabeza de los accionistas y por lo tanto no forman parte del patrimonio neto de la sociedad.

Sentado lo expuesto, y a efectos de decidir sobre la cuestión planteada, corresponden dejar constancia que el art. 23 de la ley del impuesto sobre los bienes personales al establecer la forma en que deben valuarse los bienes situados en el exterior, expone en el inciso incorporado a continuación de su inciso c), que *“...Los títulos valores que no coticen en bolsas o mercados del exterior: será de aplicación el tercer párrafo del inciso h) del artículo 22”* el cual establece –en la parte pertinente– que *“Cuando se trate de acciones se imputarán al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida. La reglamentación fijará la forma de computar los aumentos y/o disminuciones de capital que se hubieran producido entre la fecha de cierre de la sociedad emisora y el 31 de diciembre del año respectivo”*.

De las normas citadas, se desprende de manera evidente que, a efectos de valorar las acciones que representan participaciones en sociedades del exterior, se debe calcular el valor patrimonial proporcional conforme el último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida.

Sentado ello, cabe advertir que surge del informe final de inspección (vid. ant. Adm. a fs. 368/369 del cpo. principal N° 2) y de la vista previa (vid. ant. Adm. a fs. 504/513 del cpo. principal N° 3), que si bien el recurrente había exteriorizado como valuación, para los períodos fiscales 2004 a 2007 al aporte inicial realizado (U\$S 25.000.-) actualizado al cierre de cada período por la cotización de la moneda estadounidense a esa fecha, los actuantes verificaron que la participación del actor en el patrimonio neto en tales períodos, superaba al aporte inicial efectuado, razón por la cual se procede a efectuar un ajuste por la diferencia entre el monto exteriorizado en las declaraciones juradas y el valor de la participación según los balances aportados, conforme el valor patrimonial proporcional emergente de los balances analizados y teniendo en cuenta el porcentaje de participación del actor.

En razón de ello, se evidencia que el accionar fiscal se ajustó a derecho, habiendo valuado la participación societaria del actor conforme las normas previstas en la ley del impuesto, que fueran citadas con anterioridad.

Sentado ello, corresponde referirse al planteo del recurrente referido a que el organismo fiscal pretende gravar las utilidades que ya fueron asignadas por el propio Fisco a cada uno de los accionistas, conforme la resolución determinativa en la que el Fisco imputó en cabeza del actor como renta pasiva de tercera categoría del exterior a las utilidades no distribuidas de los años 2002 y 2003 de la sociedad Mascardi Global Assets Investment.

Ello así, corresponde analizar la probanza acompañada por la recurrente en apoyo de su postura.

Sentado lo expuesto, corresponde señalar que del informe pericial contable producido en autos (vid. fs. 82/84) surge que los profesionales, luego de analizar las fotocopias simples de los Estados de Situación patrimonial y Estado de Resultados de los ejercicios cerrados al 31 de diciembre de 2002 a 2007 de la firma MASCARDI GLOBAL ASSETS INVESTMENT CO. LTD, informaron que –rta. al punto 5- en los ejercicios comerciales con cierre 31/12/2005, 31/12/2006 y 31/12/2007 no se efectuó distribución de utilidades, por lo que no corresponde sustraer suma alguna de los resultados acumulados.

En base a lo informado por los expertos, cabe concluir que no le asiste razón al recurrente en su planteo, toda vez que pretende que se detraiga, a efectos de liquidar el impuesto en cuestión, el monto que surge del rubro “resultados acumulados”, cuestión que no se encuentra legalmente prevista, teniendo en cuenta que, como expusieron los peritos, no se distribuyeron utilidades en los períodos involucrados en autos.

Por su parte, el hecho de que haya declarado en el impuesto a las ganancias por los períodos 2002 y 2003, las utilidades obtenidas por la sociedad indicada, no implica que no deban igualmente declararse en el impuesto sobre los bienes personales, si tales utilidades, como surge acreditado, no fueron distribuidas por la sociedad, y por ende se encuentran registradas en el rubro resultados acumulados.

Ello así, corresponde confirmar la determinación del impuesto a los bienes personales por los períodos fiscales 2004 a 2007.

V.- Que en cuanto a la determinación correspondiente al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2004 a 2007, surge del acto apelado que el recurrente había declarado pasivos sustentados en un crédito con garantía hipotecaria de la firma MISURI INVEST S.A. –empresa constituida en Panamá- en virtud del cual, según expone el actor, habría recibido en el año 2004 la suma de U\$S 640.000; ampliándose en ese mismo año por U\$S 210.000 y en el año 2006 por U\$S 600.000.

En este sentido, agrega el Fisco que la citada firma se encuentra radicada en un país de baja o nula tributación, de acuerdo a encontrarse la aludida jurisdicción comprendida entre las enumeradas en el séptimo artículo agregado a continuación del artículo 21 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Concluye el Juez Administrativo que del análisis de la documentación y dichos del contribuyente, se han podido constatar indicios unívocos que por su concordancia, gravedad y reglas de la sana crítica, permitieron inducir que el pasivo declarado habría sido simulado.

Por su parte, añade el Juez Administrativo que, a partir de la fiscalización practicada, se verificó que el actor declaró haber recibido fondos como provenientes de la sociedad MASCARDI GLOBAL ASSETS INVESTMENTS CO. LTD –empresa constituida en las Islas Vírgenes Británicas- a modo de retiros de su cuenta particular en dicha entidad, ello a través de la firma CARLOS GUSTAVO MASCARDI Y CÍA. AGENTE DE BOLSA SOCIEDAD COLECTIVA, la primera en su carácter de comitente de la empresa citada en último término, durante los períodos fiscales 2005 y 2007.

Afirma el Fisco que a raíz de dichas recepciones de fondos, el recurrente pretende hacer valer pasivos como provenientes de la firma MASCARDI GLOBAL ASSETS INVESTMENTS CO. LTD. por las sumas de \$ 500.000.- en cada uno de los períodos fiscales 2005 y 2007.

Sobre el particular, señala el Juez Administrativo que no se ha podido corroborar fehacientemente el origen de los fondos que dieran lugar al pasivo declarado por el responsable, ni que los mismos provengan de la firma del exterior antes indicada, como tampoco, la naturaleza jurídica de las entregas.

En razón de lo expuesto, se concluyó en la resolución apelada que ambos supuestos pasivos constituían incrementos patrimoniales no justificados, de acuerdo a lo dispuesto en el art. agregado a continuación del art. 18, el primero, y en el inciso f) del art. 18, el segundo, de la ley de procedimiento fiscal.

VI.- Que ello así, la cuestión a resolver gira en torno a determinar la procedencia de los ajustes descriptos, como consecuencia de la impugnación realizada por el Fisco Nacional respecto de ciertos pasivos computados por el recurrente que fueron considerados como incrementos patrimoniales no justificados.

Sentado lo expuesto, entiendo oportuno examinar si la metodología seguida por el ente fiscal se adaptó a la normativa vigente, debiendo destacarse que en el caso sub examine, se utilizaron las presunciones contenidas en el inciso f) del art. 18 y en el art. agregado a continuación del art. 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Cabe precisar que más allá de que la ley imponga al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, por haber incurrido en errores de interpretación o realizado maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Frente a esas situaciones, el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que pueda actuar el ente fiscal.

Asimismo, la norma establece un orden cronológico a seguir, pues la administración podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuenten con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Es decir, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo deberá recurrir al método

indirecto o presuncional cuando no cuente *“con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente”* (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, “Cafiero y Pollio S.A.”, 28/06/2001).

Considero oportuno señalar que a la luz del relato efectuado, el ente fiscal recurrió válidamente –con sustento en el artículo 16 de la LPT- a la estimación sobre base presunta en atención a no contar con elementos de prueba lo suficientemente representativos de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y documentación que lleve el contribuyente. Estimación que resulta viable en esos supuestos.

Ahora bien, respecto de los ajustes en cuestión, es dable destacar que en relación a la prueba de la existencia de un pasivo, en pronunciamientos que resultan aplicables al caso, la Sala IV de la Alzada en la causa “Valle Escondido S.A.” de fecha 17/05/16, sostuvo que *“...la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser en casos como el presente particularmente indudable. Para ello, resulta necesaria la demostración de la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo, en particular, la acreditación de la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación del préstamo a la actividad comercial de éste, y su posterior restitución* (conf. “Club Vacacional S.A. c/Dirección General Impositiva c/recurso directo de organismo externo”, sent. del 14/4/16...). Y señaló también, en la causa “Pasarín, Armando”, que *“...más allá de las formalidades que puedan exigirse en la firma de un contrato de mutuo, la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser particularmente indudable acerca del nacimiento, de las modalidades y, eventualmente, de la extinción de la deuda. Es necesario, pues, que se demuestre la secuencia completa de la operatoria pertinente”* (Sala I, “Badial SA (TF 32.999-I) c/DGI”, sent. del 3/2/15 y “Ariston SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 16/07/15)...”. Bajo ese marco doctrinario, el caso sub examine refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica de la contribuyente.

Ello así, y respecto del pasivo originado en el préstamo que habría obtenido de la empresa MISURI INVEST S.A., corresponde señalar en primer lugar, que el organismo fiscal consideró aplicable el art. agregado a continuación del art. 18 de la ley de procedimiento fiscal que dispone que: *“Cuando se tratare de ingresos de fondos provenientes de países de baja o nula tributación –a que alude el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1997 y sus modificaciones)-cualquiera sea su naturaleza, concepto o tipo de operación de que se trate, se considerará que tales fondos constituyen incrementos patrimoniales no justificados para el tomador o receptor local.”* y agrega en su último párrafo que *“No obstante lo dispuesto..., la Administración Federal de Ingresos Públicos considerará como justificados aquellos ingresos de fondos a cuyo respecto el interesado pruebe fehacientemente que se originaron en actividades efectivamente realizadas por el contribuyente o por terceros en dichos países o que provienen de colocaciones de fondos oportunamente declarados.”*

Sentado ello, corresponde concluir que se encuentra debidamente aplicada la presunción dispuesta al caso de autos, el cual se refiere a un ingreso de fondos proveniente de una empresa que se encontraba radicada en un país considerado de baja o nula tributación y por ende se verifican las condiciones previstas en la norma citada, siendo indiferente, y más allá de que tampoco se encuentra probada, la circunstancia de que los fondos provengan de cuentas radicadas en Estados Unidos.

Por su parte, y si bien la propia norma señala, como fuera expuesto, los supuestos en los que no procede aplicar la presunción, lo cierto es que no se dieron en el caso, tales supuestos, encontrándose por ello ajustado a derecho el proceder fiscal.

En este sentido, corresponde señalar que surge de los antecedentes acompañados que la empresa MISURI INVEST S.A. no contaba con bienes propios para hacer frente al préstamo en cuestión y habría recurrido a financiación externa para obtener los fondos necesarios para realizar las operaciones expuestas. En efecto, la documentación obrante en los antecedentes administrativos, demuestra la falta de capacidad económica y financiera de la supuesta prestamista, para conceder créditos por los montos que el recurrente pretende demostrar, y por ende no ha podido demostrarse que los fondos provengan de actividades efectivamente realizadas por el contribuyente, ni por terceros.

A mayor abundamiento, cabe acotar que surgen de los antecedentes acompañados (vid. vista previa a fs. 472/493 del cpo. principal N° 3) que la fiscalización observó numerosos aspectos respecto del mutuo en cuestión, que permiten abonar la tesis fiscal. En efecto, se observó que el capital de la empresa acreedora ascendía a la suma de U\$S 400.- y que casi la totalidad del activo en los períodos 2004 y 2005 se configura con el crédito otorgado al actor y otro crédito otorgado a su hermano.

Además, se verificó que, casi la totalidad del pasivo de la firma se encuentra representado por documentos a pagar a favor de la empresa Interamerican Logistic. Se añade que no surge de los antecedentes información alguna sobre la empresa señalada, ni siquiera el tipo societario, ni las garantías de recobro del capital que le habría prestado o algún otro dato de interés para la causa que demuestre la real procedencia de los fondos que obtuvo Misuri Invest, para luego entregárselos en préstamo al actor. En los períodos 2005 y 2006 se observó una situación similar, con un incremento del pasivo de Misuri Invest, originado, según se expone, en una deuda con la firma Neprosil S.A., respecto de la cual sólo se dice que se encuentra vinculada a Misuri Invest.

Sentado lo que antecede, resulta llamativo que una sociedad sin bienes, con un capital de U\$S 400, obtuvo en los períodos involucrados, importantes créditos, y sin observarse mayores precauciones a los efectos de asegurarse la recuperación del dinero entregado, que la existencia de créditos con garantía hipotecaria por parte del tomador final.

VII.- Que en razón de lo expuesto, corresponde analizar la probanza producida en autos y aquellos elementos acompañados en sede administrativa por el recurrente a efectos de probar la veracidad del préstamo cuestionado.

En este sentido, corresponde señalar que se encuentran agregadas en los antecedentes administrativos las copias de las escrituras a través de las cuales se habría formalizado el mutuo en cuestión y sus ampliaciones (vid. fs. 10/43 cpo. A.P. N° 9955) y los resúmenes de cuenta del Banco Citibank (vid. Fs. 28 del cpo. De verificación) de donde surgen acreditadas las sumas de U\$S 196.000.-, U\$S 296.000.- y U\$S 66.000.-.

Además, se acompañaron en sede fiscal, documentación proveniente de la empresa acreedora (vid. copias de los Estados contables de los períodos 2004 a 2006 a fs. 24/53 del cpo. principal N° 1).

Por su parte, se acompañaron en esta instancia los testimonios producidos vía exhorto correspondientes al Sr. Miguel Alvarez De Boni, como escribano interviniente (vid. fs. 618/619), y Victor Gustavo Bazzano Ambrosioni, por haber sido presidente de la firma MISURI INVEST S.A. (vid. fs.620/621).

Además, también se agregó la contestación del informe solicitado sobre el estado de las causas judiciales iniciadas por la empresa acreedora para ejecutar los bienes puestos en garantía (vid. fs. 467).

Sentado lo expuesto, corresponde señalar, en primer lugar, que las copias de las escrituras en las cuales se instrumentaron el mutuo y sus ampliaciones, más allá de aclarar que se trata de copias simples y que no

se tuvieron a la vista los originales, sólo permitiría acreditar el mutuo en sus aspectos formales, pero resulta inhábil para acreditar la secuencia completa de la operatoria en cuestión.

Por su parte, del resumen de cuenta del Banco Citybank, sólo surgen 3 acreditaciones que corresponderían a una de las ampliaciones del préstamo, no existiendo constancias del ingreso de las restantes sumas.

Respecto de los testimonios del Sr. De Boni, en su carácter de escribano interviniente en los créditos hipotecarios cuestionados y del Sr. Bazzano Ambrosioni, por haber sido presidente y mandatario de Misuri Invest, corresponde señalar que los mismos resultan insuficientes para corroborar la operatoria impugnada, sin constancias adicionales que permitan corroborar los dichos de los testigos.

Por su parte, la información recibida sobre las causas judiciales iniciadas para ejecutar los bienes puestos en garantía, tampoco resulta hábil para acreditar que las sumas habrían sido devueltas al acreedor, toda vez que sólo se informa que los préstamos se cancelaron, pero no se acompañaron elementos que permitan tener por acreditado lo expuesto.

En razón de lo expuesto, resultando insuficiente la prueba producida para acreditar la secuencia completa de la operatoria, se concluye que no se encuentra acreditada la veracidad del préstamo en cuestión, correspondiendo por ello confirmar el presente ajuste.

Finalmente, cabe destacar que no le corresponde a este Tribunal expedirse sobre el planteo de inconstitucionalidad introducido por el actor, conforme la limitación dispuesta por el art. 185 de la ley de procedimiento fiscal.

VIII.- Que corresponde analizar ahora la impugnación del pasivo declarado por la recurrente en virtud de los fondos que habría recibido de la sociedad MASCARDI GLOBAL ASSETS INVESTMENTS CO. LTDA., empresa constituida en las Islas Vírgenes Británicas.

En este sentido, conforme expone el Juez Administrativo en la resolución apelada, a partir de la fiscalización practicada se verificó que el recurrente declaró haber recibido fondos de la empresa señalada a modo de retiros de su cuenta particular en dicha firma, a través de la firma CARLOS GUSTAVO MASCARDI Y CÍA. AGENTE DE BOLSA SOCIEDAD COLETIVA.

Ello así, concluye el Juez Administrativo, conforme el análisis que efectúa de los elementos colectados en sede fiscal que no se ha podido corroborar fehacientemente el origen de los fondos que diera lugar al pasivo declarado, ni que los mismos provengan de la firma del exterior referida, como tampoco la naturaleza jurídica de las entregas razón por la cual entiende que revisten el carácter de incremento patrimonial no justificado, conforme el art. 18 inc. f) de la ley de procedimiento fiscal.

En razón de lo que antecede, corresponde concluir que el proceder fiscal se ajustó a derecho, encontrándose debidamente sustentada la presunción aplicada, atento los elementos analizados por el Fisco en sede fiscal y que fueran detallados en los antecedentes administrativos (vid. informe final de inspección a fs. 367/368 del cpo. principal N° 2 y vista previa a fs. 481/482 del cpo. principal N° 3).

Sentado ello, cabe señalar que el recurrente sostiene que se encuentra probado que los fondos provienen de las ganancias obtenidas por dicha sociedad en los períodos 2002 y 2003 y en cuanto a su transferencia, la recurrente detalla las firmas que intervinieron y la operatoria que se habría efectuado para el

traslado de tales fondos al país y que habría culminado con el retiro de los fondos, por parte de la sociedad Mascardi Global Assets de la cuenta que dicha firma posee en la empresa Carlos Gustavo Mascardi & Cía. Agente de Bolsa S.C. y posterior entrega de los fondos al actor, cuestión que dice, se ve reflejada en los Estados Contables de la empresa.

Conforme a lo expuesto, corresponde analizar la probanza aportada por el recurrente para apoyar su postura. En este sentido, se encuentran agregadas ante esta instancia:

- Contestación del oficio dirigido a la empresa Santander Río Sociedad de Bolsa (vid. fs. 228).
- Contestación del oficio dirigido a la empresa CARLOS GUSTAVO MASCARDI & CÍA. AGENTE DE BOLSA SC. (VID. fs. 295/296 y anexos 292/294).
- Informe pericial efectuado sobre la firma CARLOS GUSTAVO MASCARDI & CÍA. AGENTE DE BOLSA SC (vid. 343/346).
- En los antecedentes administrativos se acompañó documentación correspondiente a las empresas MASCARDI GLOBAL ASSETS INVESTMENT CO. LTD. y de la empresa CARLOS GUSTAVO MASCARDI Y CIA. AGENTE DE BOLSA.

De acuerdo con ello, corresponde señalar que los elementos probatorios acompañados, resultan insuficientes para acreditar que el recurrente habría recibido fondos por parte de la empresa Mascardi Global Assets.

En efecto, la prueba aportada permite verificar que la empresa Mascardi Global Assets efectivamente operó con las firmas Santander Río Sociedad de Bolsa y Carlos Gustavo Mascardi & Cía. Agente de Bolsa SC., surgiendo, además, del informe pericial realizado sobre la documentación y registros de la firma Carlos Gustavo Mascardi & Cía. Agente de Bolsa SC, el detalle de las operaciones de cobro y pago que surgen de su cuenta comitente N° 2215, pero resultan inhábiles para tener por acreditado el pasivo declarado por el recurrente, toda vez que no existen elementos que permitan comprobar el efectivo retiro de fondos por parte del actor de la empresa Mascardi Global Assets.

En este sentido, cabe acotar que de la prueba acompañada se desprende que la cuenta comitente tuvo movimientos hasta el período 2004 y el actor habría retirado los fondos en los períodos 2005 y 2007, no surgiendo de autos elementos que resulten hábiles para vincular a los pasivos declarados por el actor con los fondos que habría retirado la empresa Mascardi Global Assets de la cuenta comitente, en períodos anteriores.

En razón de lo expuesto, ante la ausencia de prueba conducente para acreditar el pasivo impugnado, corresponde que el ajuste sea confirmado.

IX.- Que corresponde referirse ahora respecto del ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias que se sustentó en el valor locativo presunto del inmueble en el exterior que poseía el actor.

Al respecto, se desprende del recurso presentado que el actor no cuestiona la procedencia del ajuste en cuestión pero considera que se equivoca el Fisco en el cálculo efectuado, al omitir en su liquidación la deducción de los intereses devengados con motivo de la obtención del préstamo hipotecario garantizado con el inmueble referido.

Así ello, cabe aclarar que sólo corresponde analizar el planteo respecto a la deducción de intereses, toda vez que no presenta agravios sobre la procedencia de declarar los alquileres presuntos devengados.

En esa dirección, es dable concluir que no le asiste la razón al recurrente en su planteo, en tanto que los intereses que pretende deducir provienen de un préstamo cuya veracidad no ha sido probada en autos, como fuera precedentemente expuesto, y por ende no puede admitirse la deducción de los intereses respectivos.

En razón de lo expuesto, corresponde confirmar el presente ajuste.

X.- Que corresponde analizar ahora la sanción aplicada en el impuesto sobre los bienes personales con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683.

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de “declaraciones engañosas”, además de los presupuestos de culpa o negligencia.

De tal forma, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que *“...surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen”* *“Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149).*

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 sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997)". *“Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas”* (“Elen Valmi de Claret”, del 31/3/99).

Sentado lo expuesto, corresponde señalar que el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie de conformidad con lo sostenido en el Considerando IV, no configurándose un supuesto de error excusable. En efecto, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie, en

virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste. En tales condiciones, 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, habiendo el ente fiscal graduado correctamente la sanción aplicada, corresponde que sea confirmada.

Cabe aclarar que yerra la recurrente respecto de las disposiciones de la Instrucción 6/2007 que entiende aplicables. En tanto que, en el caso de autos, el monto total del ajuste –por el impuesto y períodos involucrados- es superior a \$ 10.000.- y por ende no se verifican las condiciones dispuestas en el párrafo de la instrucción citado por el actor.

XI.- Que corresponde analizar ahora la procedencia de la resolución que intima el pago de intereses y saldo de impuesto, al establecer que, de acuerdo a las Resoluciones determinativas de oficio N° 133/2011 y 134/2011, no existe saldo a favor de la DDJJ del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2005 y 2007 e impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2005, para realizar las compensaciones efectuadas.

Sobre el particular, debe destacarse que se declaró la competencia de este Tribunal para entender sobre la resolución que deniega las compensaciones al concluir este Tribunal que dicha resolución reconoce como fundamento a las resoluciones que determinan el impuesto a las ganancias e impuesto sobre los bienes personales también apeladas ante esta instancia.

Sentado lo expuesto, es dable señalar que el acto apelado intima el ingreso de \$ 10.179,71 en concepto de Saldo de la DDJJ del impuesto sobre los bienes personales, período fiscal 2006 y \$ 11.476,75 en concepto de saldo de la DDJJ del Impuesto sobre los bienes personales, períodos fiscales 2007. Cabe acotar que tales intimaciones se originan como consecuencia del rechazo de compensaciones que había presentado el recurrente para cancelar los anticipos Nros. 1, 2 y 3 del impuesto sobre los bienes personales, período fiscal 2006 y el saldo de la DDJJ del Impuesto sobre los bienes personales, por el período fiscal 2007.

En este sentido, toda vez que se resuelve confirmar las determinaciones que dieron origen a las intimaciones señaladas, se concluye que el rechazo de las compensaciones y consecuentes intimaciones que surgen del acto de fs. 484, se encuentra ajustado a derecho, en virtud de que tales compensaciones se sustentaban en saldos a favor inexistentes, de acuerdo a lo dispuesto por las determinaciones referidas.

Por su parte, corresponde analizar la intimación de los intereses calculados por el organismo fiscal en base a las determinaciones de oficio apeladas. En efecto, surge de las liquidaciones acompañadas a fs. 485/492 que el organismo fiscal procedió a recalcular los anticipos, conforme los montos de impuesto que surgen de las determinaciones apeladas, pero intimó sólo los intereses liquidados en base a los nuevos importes.

Sobre el particular, corresponde señalar que el art. 21 de la ley de procedimiento fiscal establece que el organismo fiscal podrá “...exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se debe abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos...”, es decir que la ley establece el plazo hasta el cual pueden exigirse los anticipos no ingresados.

Ahora bien, a efectos de decidir sobre la procedencia de los intereses originados en el cálculo de los anticipos efectuados por el Fisco, cabe recordar que la doctrina de nuestro Máximo Tribunal es conteste en señalar que “...los anticipos a los que se refiere el art. 28 de la ley 11.683 constituyen obligaciones de

cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias (Fallos: 285:177), cuya falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios (art. 42), aun en el supuesto de que el gravamen adeudado según la liquidación final del ejercicio fuere menor que las cantidades anticipadas o que debieron anticiparse (Fallos 302:504)”.

“...ello es así, con sustento en la naturaleza jurídica atribuida a los anticipos y teniendo en cuenta la ausencia de toda norma en el ordenamiento tributario que exonere de los mismos en caso de verificarse la situación descripta “supra”, pues los preceptos en cuestión deben interpretarse de acuerdo con su finalidad y significación económica, dado que estos aspectos prevalecen sobre las normas, conceptos y términos del derecho privado (art. 11 de la ley citada); en tales condiciones, la solución alcanzada con base en la ley impositiva conduce a resguardar la naturaleza reconocida a los anticipos y los fines tenidos en miras al instituirse aquéllos (Fallos: 302:504) a la vez que impide otorgar al contribuyente que no cumple sus obligaciones un beneficio del que no gozan quienes las observan con arreglo a las leyes que gobiernan la materia, consistente en el uso del capital por el período transcurrido entre el vencimiento de cada anticipo y la fecha del hipotético pedido de devolución de las sumas ingresadas en exceso, en principio posterior al vencimiento general”.

“...la conclusión precedente no obsta la circunstancia de que luego de vencido el término para presentar la declaración jurada del período, el Fisco no pueda reclamar el pago de anticipos (arg. art. 28, 1° párr.), toda vez que dicha limitación temporal a la función recaudadora se fundamenta en que la exigencia de los primeros reposa en la razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos imponibles, o de la existencia de deuda en concepto de impuesto establecida sobre la base de los índices mencionados en la norma (Fallos 235:787), y cuando media certeza sobre la existencia y magnitud de la obligación en concepto de gravamen, por haberse determinado ésta, o sea susceptible de determinación, a través de alguno de los procedimientos que se instituyen en el Título I, cap. IV de la ley 11683, cesa la función de los anticipos como pagos a cuenta del tributo, por ausencia del presupuesto de exigibilidad de los mismos, sin que se altere la situación originada en la mora de su ingreso, en virtud de ostentar dichos anticipos el referido carácter de obligaciones de cumplimiento independiente, que deja incólumes los efectos que, de acuerdo al art. 42, su inobservancia acarrea” (Vid. Francisco Vicente Damiano, de fecha 6/10/81).

Este importante precedente originó el API 10 de este Tribunal, recaído en la causa “Frigorífico Carcaraña S.A.”, de fecha 2/12/81, de aplicación obligatoria, que recogió la resolución de la Corte.

En ese contexto, corresponde señalar que la intimación de los intereses obrante a fs. 481, cuyas liquidaciones se encuentran agregadas a fs. 485/492, se encuentra ajustada a derecho. En efecto, toda vez que los anticipos configuran obligaciones de cumplimiento independiente, resulta procedente el reclamo de los intereses efectuado por el Fisco, aun cuando no corresponda el ingreso de los anticipos en cuestión, por encontrarse cumplidos los plazos en los cuales el Fisco puede exigir su ingreso, conf. art. 21 de la ley de procedimiento fiscal anteriormente citado.

Ahora bien, la recurrente plantea que los anticipos del impuesto a las ganancias de los períodos 2005, 2007 y 2008 fueron incorrectamente liquidados por el Fisco, y por ende también sus intereses, toda vez que no se tuvo en cuenta como límite para el cálculo, a los importes que surgen de las determinaciones practicadas para dichos períodos, los que resultaron inferiores, respecto de aquellos utilizados como base de los anticipos.

Sentado ello, cabe señalar que no le asiste la razón a la recurrente en su planteo, toda vez que surge del fallo de la Corte citado que la falta de pago en término de los anticipos da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, aun cuando el gravamen adeudado fuere menor que las cantidades anticipadas o que debieron

anticiparse, razón por la que se concluye que los intereses fueron debidamente liquidados por el Fisco, en base a las determinaciones correspondientes a los períodos anteriores.

En razón de lo expuesto, cabe confirmar las intimaciones de intereses que surgen de fs. 485/492 de estos actuados.

XII.- Que corresponde referirse ahora respecto de las sanciones aplicadas por el organismo fiscal en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2004 y 2006, Resolución N° 68/2016, y períodos fiscales 2005 y 2007, Resolución N° 121/2017, con sustento en los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley de procedimiento fiscal.

En primer lugar, y a efectos de analizar la prescripción opuesta por el recurrente, cabe destacar que de acuerdo con la doctrina actual no existen diferencias entre la naturaleza de las infracciones fiscales y penales, ya que como lo ha dicho nuestro Mas Alto Tribunal “...*el eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción no altera la naturaleza sustancialmente punitiva de las multas tributarias y aduaneras que llevan a la aplicación a su respecto de los principios del Código Penal...*” (Fallos 267:457). Ello, claro está, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).

En este sentido, como con acierto lo señaló el Dr. Buitrago, “...*si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito (fiscales y penales) se debe convenir que el correspondiente a las primeras tienen un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace que ambas tengan idéntica sustancia...la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido carácter penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal* (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240) (cfr. “Apache SA”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A” 29/05/00).

En ese contexto y reconocido el carácter punitivo de las multas tributarias, resulta de aplicación el principio que impide la aplicación retroactiva de leyes que impliquen empeorar las condiciones de los infractores, en cuyo concepto claramente debe incluirse las que establezcan un mayor tiempo de prescripción (vid. entre muchos otros, C.S.J.N., “Fisco Nacional c/César Demarco s/ ejecución fiscal”, 19/2/76). En efecto, debe tenerse presente que las leyes penales no son solo aquellas que contienen precepto y sanción, sino también las que se relacionan con el derecho penal de fondo, y que por ello, la complementan, como son por ejemplo las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc.

Sentado lo que antecede, la suspensión de la prescripción contenida en las leyes 26.476 y 26.860, en tanto implica la aplicación retroactiva de normas que colocan al contribuyente en una situación más gravosa, violatoria por ello de la garantía contenida en el art. 2 del C.P.N., resultan incompatibles en la especie.

Aclarado ello, respecto del período fiscal 2004, el plazo de prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2006 y finalizó el 1° de enero de 2011, razón por la cual surge evidente que, a la fecha del dictado de la resolución sancionatoria, ocurrida el 11/05/2016, las acciones del Fisco ya se encontraban prescriptas, no resultando aplicable suspensión alguna, toda vez que la denuncia penal se presentó el 29/12/2011, fecha en la cual el plazo de prescripción ya se encontraba cumplido.

En cuanto al período fiscal 2006, el plazo de prescripción se inició con fecha 1° de enero de 2008, produciéndose la suspensión con la presentación de la denuncia penal, efectuada con fecha 29/12/2011, habiendo transcurrido 3 años, 11 meses y 28 días hasta la denuncia. Con fecha 22/08/2013 se dictó la sentencia penal, que

quedó firme el 2/09/2013 (vid. fs. 687) y por ende corresponde retomar el plazo de la prescripción desde los 180 días posteriores a dicha fecha, reanudándose el plazo con fecha 31/05/2014, debiendo computarse el tiempo restante (1 año y 3 días), que finalizó el 02/06/2015, por lo que se concluye que, al dictarse la resolución sancionatoria el 11/05/2016, las acciones y poderes del Fisco se encontraban prescriptas.

Respecto del período 2005, el plazo de prescripción se inició el 01/01/2007 y se produjo la suspensión con la presentación de la denuncia penal, en fecha 29/12/2011, habiendo transcurrido 4 años, 11 meses y 28 días. Posteriormente, la Corte dictó sentencia que quedó firme el 18/12/2014 (fs. 791). Ello así, se retoman los plazos de la prescripción desde los 180 días posteriores a dicha fecha, reanudándose el plazo con fecha 14/09/2015, pero faltaban solo 3 días para que opere la prescripción, por ende se cumplió el plazo con fecha 17/09/2015, razón por la cual surge evidente que, a la fecha del dictado de la resolución sancionatoria, el día 21/09/2017, las facultades del Fisco se encontraban prescriptas.

Finalmente, corresponde analizar el período 2007. En este caso, el plazo de prescripción se inició el día 01/01/2009 y se suspendió con la denuncia penal, presentada en fecha 29/12/2011, transcurriendo hasta dicha fecha 2 años, 11 meses y 28 días. Como se expuso, la Corte dictó sentencia que quedó firme con fecha 18/12/2014, y por ello, se reanudó el plazo el 15/09/2015, debiendo computarse el tiempo restante de 2 años y 3 días, que se cumplió el día 18/09/2017. Ello así, la resolución sancionatoria se emitió en término, pues debe adicionarse el plazo de 120 días contemplado en el artículo 65.1 de la ley de rito.

XIII.- Que frente a lo resuelto en el Considerando precedente, corresponde analizar la procedencia de la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias, por el período fiscal 2007, que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes.

En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descrita sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio o engaño, con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que *“El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.”* (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario.

Régimen Penal Tributario e Infracciones. Cap. XXI, “Multa por defraudación”, Ed. La Ley, Bs.As., 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

XIV.- Que en el caso sub examine, el Fisco recurrió, para el encuadre de las conductas del recurrente, al artículo 47 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado, la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es –generalmente- el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido o fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (“presumptio sumitur ex so quo prelumque fit”), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Desde ya, que las presunciones así definidas y contenidas en el artículo 47 dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ella, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

Analizados los antecedentes administrativos, el informe de inspección actuante y las resoluciones dictadas en consecuencia, se desprende que el Fisco Nacional actuó diligentemente en razón de las consideraciones que paso a exponer.

En el acto administrativo impugnado se imputa al recurrente la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas *“cuando en la documentación indicada...se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible”*.

Conforme se desprende de las actuaciones llevadas adelante, el organismo fiscalizador efectuó las observaciones que conllevaron a considerar el accionar de la actora en una conducta dirigida a defraudar al Fisco Nacional, originándose un mayor impuesto a ingresar; y en consecuencia encuadró sus conductas en las previsiones del art. 47 inciso b) de la ley 11.683 al presumir una conducta dolosa que permite extraer la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas y extrajo la conclusión que se cometió intencionalmente el ilícito en cuestión, lo que generó un perjuicio a la Hacienda Pública.

Por lo expuesto, y teniendo en consideración la forma en que se resolvió el fondo de la cuestión, considero que la multa aplicada en el impuesto a las ganancias, período fiscal 2007, en los términos del art. 46 de la ley 11.683, ha sido correctamente encuadrada y cuantificada, por lo que corresponde confirmarla.

En virtud de lo que antecede, voto por: 1.- Confirmar en todas sus partes las resoluciones que determinaron el impuesto a los bienes personales e impuesto a las ganancias, por los períodos fiscales 2004 a 2007, con costas; 2.- Confirmar los actos que intiman el ingreso de los saldos de las declaraciones del impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 2006 y 2007 (fs. 484) y de los intereses sobre diferencias de anticipos no ingresados (fs. 485/492), con costas; 3.- Confirmar la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2007, con costas; 4.- Hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la recurrente respecto de las sanciones correspondientes al impuesto a las ganancias por los períodos 2004 a 2006, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I. Adhiero a los relatos y a la solución propuesta por la vocal preopinante, a excepción del tratamiento otorgado a la prescripción que opone la actora en relación a las sanciones aplicadas por el Fisco Nacional (considerando XII).

Que, por ello, corresponde expedirse sobre la excepción de la prescripción relativa a las multas del Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2004 a 2007- que plantea el recurrente.

Sobre el particular, la ley de rito fiscal prevé que la acción del Fisco para aplicar y hacer efectivas las multas prescribe a los 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos (artículo 56 ley n° 11.683), plazo que se computa desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible (artículo 58 del referido cuerpo legal).

Por su parte, el artículo 68 de la ley de rito dispone que: *“La prescripción de la acción para aplicar multa... se interrumpirá: a) Por la comisión de nuevas infracciones, en cuyo caso el nuevo término de la prescripción comenzará a correr el 1° de enero del año siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible”*.

Con relación a esta disposición, la Alzada tiene dicho que *“no es menester que la infracción haya sido juzgada por la autoridad fiscal, pues en esta materia, como en lo penal ordinario, el efecto interruptivo deriva del acto ilícito en sí mismo, de su comisión, y no de la decisión judicial acerca de su punibilidad”* (Sala V de la CNACAF in re *“Parques Interama S.A (TF 8151-I c/ DGI, del 04/09/02; con cita de Guiliani Fonrouge y Navarrine, Procedimiento Tributario, Depalma, 1979, comentario al artículo 70, actual art. 68 T.O. 1998)*).

Siendo ello así, partiendo del precedente citado y considerando que la recurrente incurrió en una nueva infracción en el período 2007, se deduce que la prescripción de la multa -por los períodos fiscales 2004 a 2007- comenzó a correr el 01/01/2009.

Ahora bien, teniendo en cuenta dicha fecha, corresponde aplicar el artículo 65 inciso d) de la ley N° 11.683, el cual establece: *“Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24.769, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha ley y hasta los CIENTO OCHENTA (180) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva”*.

En efecto, el Fisco Nacional interpuso denuncia penal el 29/12/11 por el delito previsto en la ley n°

24.769, la que dio origen a la causa “Mascardi Alejandro Enrique s/ infracción ley N° 24.769” (Expte. N° 2715/2011) que tramitó ante el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario n° 2. En dicha causa se dictó sentencia el 22/08/2013 sobreseyendo al recurrente por los períodos 2004 y 2006, sin embargo, respecto de los períodos fiscales 2005 y 2007, la sentencia definitiva fue dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 18/12/14.

Por ende, de conformidad con la norma transcripta con anterioridad, el Fisco se encontraba impedido de aplicar la respectiva multa hasta tanto se dictara la sentencia en sede penal, hecho que tuvo lugar el 22/08/2013 (para los períodos 2004 y 2006) y el 18/12/14 (para los períodos fiscales 2005 y 2007). Además, la mencionada suspensión se extiende hasta los 180 días posteriores al momento en que aquellas quedaron firmes.

Bajo esta inteligencia, la suspensión en el curso de la prescripción - por un año- contenida en la ley n° 26.476 (B.O. 24/12/2008) no resulta aplicable en autos, por ser de fecha anterior al 01/01/2009-inicio del cómputo de la prescripción- y en el caso de la ley n° 26.860 (B.O. 03/06/2013) que dispone lo mismo, tampoco se aplica a estos autos, atento a encontrarse ya suspendido el plazo de la prescripción por la tramitación de la causa penal desde el 29/12/11.

Por lo tanto, para los períodos 2004 y 2006, el plazo quinquenal comenzó a correr el 1/01/09 hasta la denuncia penal (29/12/11), por lo que transcurrió 2 años, 11 meses y 28 días.

Con posterioridad se mantuvo suspendido hasta el 22/08/2013 (sentencia penal, la que adquiere firmeza luego de los 3 días) y a esa fecha corresponde sumar los 180 días hábiles administrativos, por lo que la suspensión se extiende hasta el 26/05/2014.

Por lo tanto, a partir de 26/05/14 se reanuda el tiempo que resta para cumplir con el plazo de cinco años -2 años y 3 días- con que cuenta el Fisco para hacer exigible la obligación tributaria material. Es así que se advierte que las facultades del fisco para imponer las multas en trato no se encontraban prescriptas en tanto el acto recurrido (Resolución n° 68/16) fue emitido el 11/05/16.

Asimismo, respecto de los períodos 2005 y 2007, el plazo quinquenal comenzó a correr el 1/01/09 hasta la denuncia penal (29/12/11), habiendo transcurrido 2 años, 11 meses y 28 días. Con posterioridad, el plazo se mantuvo suspendido hasta el 18/12/14 (sentencia penal, la que adquiere firmeza con su notificación) a partir de cuya fecha se tienen que sumar los 180 días hábiles administrativos hasta el 17/09/15 y desde allí se reanuda el plazo pendiente para totalizar los cinco años -2 años y 3 días-.

Ahora bien, el acto recurrido, Resolución n° 121/17, se emitió el 21/09/17; corresponde analizar si resulta aplicable lo previsto en el artículo s/n a continuación del art. 65 de la ley de rito (sustituido por art. 18 de la ley n° 26.063 B.O. 9/12/2005).

Dicha norma prevé que *“Se suspenderá por ciento veinte (120) días el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas, desde la fecha de notificación de la vista del procedimiento de determinación de oficio o de la instrucción del sumario correspondiente, cuando se tratare del o los períodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notificaran dentro de los ciento ochenta (180) días corridos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción”*.

En lo que atañe a los períodos 2005 y 2007, la acción para aplicar las multas de los períodos en trato prescribía el 18/09/17, por lo tanto, al haberse notificado el sumario -29/08/17- dentro de los 180 días

corridos anteriores al 18/09/17, resulta aplicable la suspensión de 120 días hábiles (de conformidad con el artículo 4 de la ley 11.683).

En función a todo lo dicho, se concluye que a la fecha de las resoluciones que aplican las multas aquí apeladas (de fechas 11/05/16 y 21/09/17) se encontraban vigentes las facultades del Fisco Nacional, en consecuencia, corresponde rechazar el planteo de prescripción introducido por la actora, sin costas dado que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento, sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal (arg. C.S.J.N, in re “Colorín IMSSA (T.F.N 24.123-I) c/DGI” sentencia del 2 de Julio de 2013).

II.- Que respecto de la sanción aplicada en el Impuesto sobre los Bienes Personales, con sustento en lo dispuesto por el art. 45 de la ley n° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), debe señalarse que el mencionado artículo tipifica una infracción -omisión culposa- que requiere la concurrencia de dos elementos, por una parte, la omisión de pago de impuestos y, por la otra, el medio comisivo, el que puede ser: 1°) la falta de presentación de declaraciones juradas; o 2°) la presentación de declaraciones juradas inexactas (en este último supuesto, en tanto el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa"). En lo que atañe al último supuesto, cabe establecer que la inexactitud exigida por la citada norma refiere a errores o diferencias en el contenido de las declaraciones juradas, configurándose el ilícito cuando éstas contienen tal vicio y, como consecuencia de ello, se omite total o parcialmente el impuesto correspondiente.

Por lo tanto, para que se configure la sanción allí tipificada debe existir la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta culpable del sujeto, es decir la existencia del elemento subjetivo.

En cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos corresponde concluir que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada, en atención a que se omitió el ingreso del tributo en su justa medida, en tiempo y forma.

Respecto al elemento subjetivo, en la imputación de las conductas infraccionales tipificadas -en el caso por el art. 45- corresponde ponderar la presencia del mismo y su respectiva atribución al responsable con arreglo al principio de culpabilidad, como requisito ineludible de validez.

Como es sabido, la ley 11.683 recepta el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien es culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548).

La responsabilidad penal -de eso se trata la cuestión debatida- sólo puede derivar de la comisión u omisión de un acto tipificado, contrario a derecho, resultante de un obrar culpable (en este caso “culpa”) atribuible a un sujeto capaz, debiéndose descartar, según la mayoritaria y más respetada concepción doctrinaria y jurisprudencia, la fundamentación sobre bases puramente objetivas.

La atribución del elemento subjetivo al caso concreto debe surgir necesariamente, de la comprobación de la existencia de culpa imputable al calificar la conducta del responsable, debiendo ésta ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias personales y de tiempo y lugar que permitan, en la convicción del intérprete, encontrarla configurada.

Por tanto, en autos, debe indagarse si al presentarse declaraciones juradas inexactas y el ingreso del tributo en defecto, se infringieron los deberes de cuidado mínimos referidos y si se produjo el resultado dañoso contemplado por la norma, circunstancias demostrativas de la presencia de un hecho culposo sancionable.

Si la contribuyente ha encaminado su conducta a la realización de un hecho jurídicamente debido o permitido, pero al hacerlo ha lesionado un bien jurídico infringiendo los deberes de cuidado que se le exigía respetar, se deduce que actuó con negligencia o imprudencia, ocasionando una lesión o menoscabo del bien tutelado. La merituación de tales circunstancias se refuerza ante la ausencia de controles o cuidados posteriores que hubieren permitido una reparación espontánea del daño.

Debe ahora esta instancia, examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión.

Ante todo es necesario recordar la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en autos; “Elen Valmi de Claret” de fecha 31/03/1999, donde al analizar la figura del artículo 45 de la ley de rito, dijo: “... 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 que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena concluyó “... si bien, por lo tanto, es admisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Resulta relevante destacar que la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no aportó en autos ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente, tornándose sus dichos en meras afirmaciones dogmáticas sin sustento en la realidad fáctica. Es por ello que debe tenerse por acreditado el elemento subjetivo requerido en el tipo, por lo que se confirma la sanción apelada.

III.- Que, en cuanto a la sanción aplicada con fundamento en los artículos 46 y 47 inciso b) de la ley de rito -por el Impuesto a las Ganancias períodos 2004 a 2007 -debe señalarse que el primero de los mencionados exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

En cuanto al elemento objetivo, se entiende que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexactas las declaraciones juradas presentadas, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de las sanciones aplicadas.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitadamente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

El elemento subjetivo del artículo 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a las presunciones previstas en el artículo 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria del sujeto.

En el caso bajo análisis acude al inciso b) del artículo 47 citado que establece: “...b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia

sobre la determinación de la materia imponible..”

Que el inciso b) de situaciones que impongan una “grave” incidencia sobre la determinación misma. Si bien la presunción se apoya a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe “gravedad” es el Fisco quien debe darla a conocer, en el caso, la gravedad resulta palmariamente expuesta.

En atención a ello y teniendo en cuenta que la actora no aportó prueba alguna para revertir las presunciones a las que hemos hecho referencia, corresponde confirmar las sanciones aplicadas.

IV.- Que, sin embargo, la discrecionalidad del juez administrativo en materia de graduación de la pena no queda exenta del control posterior por parte de este Tribunal como revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio; en el caso concreto, se entiende que corresponde reducir las mencionadas multas a su mínimo legal en atención a que en los actos atacados no se ha fundamentado el agravamiento de las penas, y que el contribuyente carece de antecedentes infraccionales -hecho que, en principio, llevaría a reducir el quantum de las multas al mínimo legal de la escala punitiva-.

Es así que, en relación a las sanciones aplicadas corresponde confirmar las mismas pero reduciendo al mínimo legal la multa del artículo 45 ley n° 11.683 aplicada mediante la Resolución n° 134/2011, equivalente al 70% del monto omitido en el Impuesto a los Bienes Personales -períodos fiscales 2004 a 2007- al 50% y b) del artículo 46 y 47 b) de ley n° 11.683, equivalente a 3 (tres) veces el Impuesto las Ganancias evadido por los períodos 2004 a 2007 impuestas en las Resoluciones nro. 68/2016 y 121/2017 (DV DEOA), a 2 (dos) veces el tributo evadido.

Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reducen las sanciones.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que adhiere al Voto de la Dra. Guzmán.

En mérito a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar en todas sus partes las resoluciones que determinaron el impuesto a los bienes personales e impuesto a las ganancias, por los períodos fiscales 2004 a 2007, con costas.

2.- Confirmar los actos que intiman el ingreso de los saldos de las declaraciones del impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 2006 y 2007 (fs. 484) y de los intereses sobre diferencias de anticipos no ingresados (fs. 485/492), con costas.

3.- Confirmar la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2007, con costas.

4.- Hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la recurrente respecto de las sanciones correspondientes al impuesto a las ganancias por los períodos 2004 a 2006, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.22 15:56:45 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2024.05.22 19:20:12 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.23 12:29:05 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL
ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.23 12:29:06 -03:00