



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional  
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-68147317-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES

Martes 13 de Junio de 2023

Referencia: SENTENCIA Expte. N° 48.526-I, caratulado: "BUREAU VERITAS ARGENTINA S.A. s/ apelación" y acumulados

---

**AUTOS Y VISTOS:**

El Expte. N° 48.526-I, caratulado: "BUREAU VERITAS ARGENTINA S.A. s/ apelación" y sus acumulados Expte. N° 49.146-I OLVEIRA RUBEN ERNESTO y Expte. N° 49.140-I VARADY ALEXIS MARTIN; a consideración de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación;

**RESULTANDO:**

I.- Que a fs. 35/44 la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 131/2017 (DV MRRI) de fecha 15/12/2017, dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Microcentro DGI-AFIP. El apelante impugna la mencionada resolución relativa a: Impuesto a las Ganancias periodo fiscal 2011, por la cual se determinó un impuesto a ingresar a favor del Fisco para ese periodo de \$445.925,90 y para el periodo fiscal 2012 se determinó un impuesto a ingresar de \$1.026.763,58 con más intereses resarcitorios de \$2.587.079,66 y se le impone una sanción de multa, prevista en el art. 46 de la Ley 11.683, con relación a los periodos fiscales 2011-2012 de \$1.337.777,77 y de \$3.080.290,74 respectivamente, equivalente a tres veces el tributo presuntamente omitido.

Que la actora solicita se haga lugar al recurso de apelación y se revoque el acto administrativo en crisis por los fundamentos que a continuación se exponen.

La recurrente manifiesta que Bureau Veritas Argentina SA (BVSA) es una sociedad Argentina cuyo principal accionista es Bureau Veritas SA con sede en Francia.

Se trata de una empresa cuya actividad principal es la certificación y control de calidad que está instalada en la Argentina desde el año 1992. Añade que el grupo tiene antecedentes importantes en la prestación de servicios y de haber desarrollado sus negocios en todo el mundo.

Agrega que su mandante es continuadora de Inspectorate de Argentina SRL en virtud del procedimiento de fusión protocolizado el 30/10/2015 por el cual esa sociedad fue absorbida por su mandante.

Señala el encuadramiento de la controversia entre BVSA y la AFIP y manifiesta que las operaciones efectuadas tienen su causa en el contrato celebrado por la contribuyente con su casa matriz Bureau Veritas SA de Francia, y dice que la cuestión que se somete a decisión se encuentra enmarcada en la interpretación del contrato que acompaña a la luz de la norma tributaria.

Sostiene que las partes del contrato son empresas vinculadas y cada una constituye una unidad económica y tienen personalidad jurídica y tributaria propia integrando un conjunto económico y que el objeto del contrato fue implementar un sistema donde ambas contratantes podían disponer de los fondos según necesidades de liquidez, a un bajo costo y teniendo en cuenta el interés de ambas empresas.

Niega que deba aplicarse al caso lo dispuesto por el art. 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias al no configurarse los supuestos previstos.

La recurrente señala que la Dirección ha desconocido la naturaleza jurídica del convenio suscripto por su mandante, asimilándolo en forma errónea a un préstamo o mutuo.

Agrega que el mutuo, según el art. 1525 del Código Civil y Comercial de la Nación, es traslativo de la propiedad de la cosa y que el caso de su mandante tanto el contrato suscripto y la realidad económica no tenían esas características, dice que se trató de un sistema donde ambas partes se beneficiaron de la liquidez de fondos que administra a casa central.

Entiende la apelante que la presunción que regula el art. 73 tiene por finalidad evitar la evasión que se instrumentaría mediante la disposición de fondos sin contraprestación alguna realizada por una sociedad comercial al solo efecto de evadir o eludir impuestos y que cuando la disposición de fondos se realiza en el ámbito de un contrato bilateral donde el contribuyente recibe una contraprestación, cae la posibilidad de aplicar la norma.

La recurrente manifiesta que el sistema de manejo de fondos constituye una herramienta que le proporciona un beneficio directo, dado que le permite obtener liquidez sin necesidad de tener que recurrir al endeudamiento con terceros.

Plantea que lo que importa no es la vinculación societaria entre las partes sino el objeto del contrato, ya que el mismo –dice- determina la existencia de una operatoria de manejo centralizado con características diferentes a las de un mero préstamo o remesa de utilidades.

Expresa que entre su mandante y la casa matriz existe una modalidad comercial instrumentada en el contrato que implican lícitos beneficios para ambos.

Alega la improcedencia de la tasa de interés y manifiesta que en caso de que la postura del organismo resulte procedente, deberá liquidar los mismos a la tasa de interés de mercado para operaciones en moneda extranjera.

En cuanto a la multa impuesta, manifiesta su improcedencia y entiende que lo esencial es tener en cuenta que no se ha dado la intencionalidad (dolo) de su parte requerida por la figura que se le endilga, lo que –dice- desvirtúa los elementos del caso que permiten sostener que no se ha obrado con intención de defraudar al fisco.

Acompaña documental y ofrece prueba pericial contable.

Por lo expuesto precedentemente, solicita se haga lugar al recurso de apelación en todas sus partes y se revoque la

resolución recurrida.

Que, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal. Con costas.

Que a fs. 102/112 y fs. 203/212, los apelantes Olveira, Rubén Ernesto y Varady, Alexis Martín respectivamente, interpusieron sendos recursos de apelación contra las respectivas Resoluciones N° 57/2018 (DV MRRI) y N° 56/2018 (DV MRRI) todas ellas de fecha 02/08/2018 dictadas por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Microcentro DGI-AFIP, mediante las cuales se establece la responsabilidad personal y solidaria de los recurrentes con la firma Inspectorate de Argentina SRL hoy Bureau Véritas Argentina SA. (en su carácter de continuadora por fusión societaria) respecto de la presunta deuda determinada de oficio mediante la resolución N° 131/2017 (DV MRRI), con relación al Impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2011 y 2012 con más intereses y una multa prevista en el art. 45 de la ley 11.683.

Atento contener agravios análogos, éstos, se detallan en forma conjunta a continuación:

Manifiestan que la Dirección no da fundamento concreto a la imputación de responsabilidad y que no realiza consideración sobre el caso concreto.

Agregan que el acto administrativo que cada uno cuestiona es nulo por falta de motivación y que no se verifica que respecto de los suscriptos que hayan intervenido en la administración y disposición de los fondos sociales.

Olveira señala que se desempeñó en Inspectorate de Argentina SRL desde su creación en 1995 y dice que si bien ha sido designado como gerente de la sociedad no tuvo injerencia en la administración y contabilidad de la sociedad desde el 01/01/2011, fecha que dice fue incorporada al Grupo Bureau Veritas a través de la adquisición de participaciones societarias. Sostiene que solo se abocó a la parte operativa, a la atención de los contratos con los clientes y que el 31/12/2015 acordó su desvinculación y se fue del país.

En el caso del recurrente Varady, manifiesta que no desconoce que haya sido gerente de Inspectorate de Argentina SRL, sin embargo su designación dice ocurrió el 19/03/2013 con posterioridad a los hechos que dieron motivo al recurso.

Entiende que el acto administrativo es nulo por falta de motivación.

Ambos alegan que la responsabilidad del solidario nace frente al incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago cursada por el organismo recaudador, lo que –dicen- no ha ocurrido en autos.

Asimismo, consideran que a fin de tener por acreditada la responsabilidad solidaria, el organismo fiscal debería demostrar además que su desempeño no fue ajustado a derecho, tanto objetiva como subjetivamente y agregan que el hecho de estar autorizado en cuentas bancarias no los hace responsables de ninguna operación, dado que –dicen- no implica que hayan intervenido en los hechos que se discuten.

Añaden que para que pueda atribuirse responsabilidad al gerente o director de una sociedad, es preciso que se demuestre que el intimado revestía dicho cargo y luego que éste haya procedido con culpa o negligencia.

Señalan que en el caso de que se rechace el planteo efectuado por los suscriptos, adhieren a los argumentos de defensa planteados por BVSA.

Alegan la improcedencia de la tasa de interés y manifiesta que para el caso que V.E. entienda que la postura del organismo resulte procedente, dice que deberá liquidar los mismos a la tasa de interés de mercado para

operaciones en moneda extranjera.

Plantean la improcedencia de la multa y sostienen que no se ha verificado la conducta típica, teniendo en cuenta que BVSA -dicen- ha liquidado correctamente el Impuesto a las Ganancias periodos fiscales 2011 y 2012.

Adhieren a la prueba ofrecida por BVSA y ofrecen prueba informativa y testimonial.

Por lo expuesto precedentemente, solicitan se haga lugar al recurso de apelación en todas sus partes y se revoque la resolución recurrida, con costas.

Que, citan jurisprudencia que entienden aplicable al caso y formulan reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 55/66 contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de la recurrente y que se confirme el acto apelado, con costas.

La representación fiscal manifiesta que la actora se encuentra constituida bajo la forma sociedad anónima declarando como actividad principal "ensayos y análisis técnicos" y como actividades secundarias "servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados" "producción de espectáculos teatrales y musicales" y "servicios complementarios para el transporte marítimo".

Agrega que la actora, en cumplimiento a lo solicitado por la fiscalización, manifestó que Inspectorate de Argentina SRL firmó con Bureau Veritas SA en enero de 2011 un contrato de franquicia industrial.

Expresa que con fecha 10/06/2015 la fiscalización actuante requirió la exhibición de documentación de respaldo relativa a las transferencias de fondos al exterior que constituyen los créditos con Bureau Veritas al 31/12/2012 y que en respuesta al requerimiento mencionado, la fiscalizada aportó copia legalizada de un "acuerdo de manejo financiero centralizado del grupo Bureau Veritas".

Sostiene que del análisis de toda la documentación, se concluyó que la contribuyente realizó disposición de fondos a favor de terceros, sin contabilizar su debida contraprestación, no habiendo efectuado el cálculo de los intereses presuntos del art. 73 del Impuesto a las Ganancias y art. 103 de su decreto reglamentario.

Niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente que no fueran materia de expreso reconocimiento en este responde o no surgieran de los antecedentes administrativos.

La representación fiscal manifiesta que, de la descripción de la actividad de la responsable y del sistema de manejo de fondos implementado por el grupo económico a nivel internacional, no se advierte de forma concreta cuales fueron los beneficios que recibe la responsable o de qué manera la remesa de los fondos al exterior responden al interés de la empresa local.

Señala que habiéndose constatado que los fondos entregados por la responsable a la casa matriz constituyen acreencias a favor de la actora, la que a efectos de determinar el resultado impositivo, ha dejado de computar los intereses correspondientes a dicha disposición de fondos, y que la disposición de fondos efectuada no se corresponde con operaciones propias del giro comercial de la responsable y sostiene que si los fondos fueran colocados en otras inversiones serían generadores de rentas bajo el alcance del tributo, sin perjuicio de que se trate de operaciones entre empresas vinculadas o no.

En relación al planteo referido a la improcedencia de la tasa de interés aplicable, la representación fiscal manifiesta que la Administración determinó el monto de intereses presuntos de conformidad con la tasa de interés

aplicable de acuerdo a la presunción legal fijada por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales.

Respecto de los intereses resarcitorios, el Fisco Nacional manifiesta que la recurrente no formuló agravio concreto y que la aplicación de los mismos resulta en función de lo previsto por el art. 37 de la ley 11.683.

En cuanto a la sanción aplicada, señala que en las infracciones tributarias se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia y que no se está frente a una conducta negligente, ya que se advierte una ocultación de beneficios que resultan gravados en el impuesto del cual se trata.

Se opone a las pruebas ofrecidas por la actora por impertinentes e inconducentes para la dilucidación de la presente causa.

Hace reserva la cuestión federal y solicita se confirme la resolución recurrida, con costas.

Que a fs. 121/135vta y fs. 222/236vta el Fisco Nacional contesta los recursos interpuestos por los apelantes Oliveira Rubén Ernesto y Varady Alexis Martín respectivamente, y manifiesta que sin perjuicio de la negativa general a todas las consideraciones expuestas por los presentantes se destaca que la vinculación de los contribuyentes aquí recurrentes con la deudora principal surge de las obligaciones emergentes de la Resolución General N° 3293/2013 (AFIP) –RG 4120- y de las publicaciones en el Boletín Oficial donde fue informado ambos como Gerente de la sociedad.

Por otro lado, sostiene que del informe elaborado por el Banco ICBC obrante en el cuerpo de circulaciones bancarias surge que Rubén Enrique Oliveira y Alexis Martín Varady se encontraban autorizados para operar durante el periodo enero 2011 a diciembre 2012 en dicha entidad sobre las cuentas de titularidad de Inspectorate de Argentina SRL. Manifiesta que los hechos invocados por el organismo fiscal fueron debidamente acreditados con los elementos obrantes en los antecedentes administrativos y que corresponde la inversión de la carga de la prueba, siendo el responsable quien debe probar suficientemente la veracidad de los argumentos que sostiene.

Entiende que la responsabilidad solidaria que se le atribuye al actor se halla debidamente acreditada a lo largo del procedimiento administrativo.

Asimismo considera que de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 6° inciso d) y 8° inciso a) de la Ley N° 11.683, resultaron aplicables las normas jurídico tributarias concernientes a la responsabilidad personal y tributaria para con el deudor principal de la obligación impositiva a aquellos que administraron y/o dispusieron de los fondos sociales pues estos se encontraban obligados a pagar el gravamen al Fisco con los recursos que administraban, percibían o que disponían.

Añade que tanto en el acto apelado como en la vista conferida, se le comunicó al actor que existían constancias agregadas a las actuaciones administrativas que llevaron a la dependencia a establecer su participación en la administración de la mencionada empresa, donde –dice- surge la responsabilidad subjetiva frente al reclamo fiscal.

Se opone a las pruebas ofrecidas por la actora por impertinentes e inconducentes para la dilucidación de la presente causa.

Hace reserva la cuestión federal y solicita se confirmen las resoluciones recurridas el acto apelado, con costas.

III.- El tribunal resuelve a fs. 71 de la oposición del Fisco Nacional a la prueba ofrecida por la actora, correr traslado a la recurrente por el término de diez días.

A tal efecto, a fs. 72 contesta la recurrente y solicita que se rechace la oposición y a fs. 74 el Tribunal resuelve citar a las partes a una audiencia preliminar de prueba para el día 09/08/2018, en la cual se resuelve 1) No hacer lugar a la oposición formulada por la representación fiscal. 2) Abrir a prueba por sesenta días. 3) Designar a los peritos contadores a propuesta de las partes.

A fs. 142 se procede a acumular al expediente N° 48.526-I al que lleva el N° 49.146-I dando cumplimiento a lo ordenado en la sentencia del 14/11/2018.

A fs. 149 el Tribunal resuelve, de la oposición articulada por la representación fiscal a la prueba ofrecida, correr traslado a la recurrente por el término de cinco días y a fs. 130/151 vta el apelante contesta y solicita se rechace la oposición.

A fs. 164/166 los peritos contadores presentan informe pericial ordenado en el expediente cabeza.

A fs. 174 el Tribunal celebra la audiencia preliminar prevista en el art. 173 de la Ley N° 11.683 en la cual sólo concurre el representante del Fisco Nacional y en consecuencia el Tribunal manifiesta que resolverá sobre la pertinencia y admisibilidad de los medios de prueba en la oportunidad prevista por el artículo agregado a continuación del 173 de la Ley de rito.

A fs. 175 el Tribunal resuelve: 1) hacer lugar parcialmente a la oposición del Fisco Nacional respecto de la prueba ofrecida por la recurrente. 2) rechazar la prueba testimonial ofrecida por la actora por inconducente. 3) abrir a prueba por sesenta días. 4) hacer lugar a la prueba informativa que ofrece la actora a fs. 111 vta -punto 7.1- y en consecuencia librense los oficios allí solicitados en los términos del art. 175 de la Ley 11.683.

A fs. 242 el Tribunal en Pleno resuelve acumular el expte N° 49.140-I al 48.526-I.

A fs. 274 por PV-2022-42256794-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve 1) abrir a prueba por el término de ley 2) hacer lugar a la prueba informativa ofrecida por la actora a cuyo fin librense los oficios correspondientes 3) no ha lugar a la producción de la prueba pericial contable por inoficiosa.

Mediante PV-2022-89726265-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve tener por agregada la pericia contable acompañada a fs. 164/166. Dar por decaído el derecho a la realización de la prueba informativa, atento el tiempo transcurrido sin que se haya producido. Intimar a las partes para que, dentro del quinto día de notificadas, informen al Tribunal si las obligaciones tributarias discutidas en los presentes actuados fueron regularizadas en los términos de la Ley N° 27.541, 27.562 y/o 27.653.

De este modo, por RE-2022-124950566-APN-SGAI#TFN la representación fiscal manifiesta que de las consultas formuladas a las áreas pertinentes del organismo fiscal no se advierte que la actora haya regularizado las obligaciones objeto de apelación, confirmándose que tampoco quienes resultan sindicados como responsables solidarios han regularizado las obligaciones en cuestión.

IV.- Que en atención al estado de la causa a fs. 308 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la sala "B", la que por IF-2023-17797672-APN-VOCV#TFN los pone para alegar y mediante IF-2023-64878254-APN-VOCV#TFN llama autos para sentencia.

V.- Que expuesto lo que antecede, cabe resaltar que las presentes actuaciones tienen su génesis en la fiscalización practicada a la encartada, Inspectorate Argentina SRL. La dependencia generadora de la fiscalización comparó ingresos declarados en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado.

Respecto a las inconsistencias observadas en la comparación de ingresos declarados y depósitos bancarios, las que son señaladas como parámetro de presuntas ventas omitidas y estimadas en \$38.239.967,49 se verificó mediante el análisis de los papeles de trabajo y documentación respaldatoria (extractos bancarios), la existencia de transferencias efectuadas entre cuentas de la fiscalizada, verificándose por muestreo (depósitos que conformen por mes cifras iguales o mayores a \$1.000.000) que dichas acreditaciones originadas en las cuentas bancarias de la rubrada corresponden a extracciones y/o débitos verificados en otras cuentas de su propiedad.

Dichas transferencias entre cuentas del contribuyente, que no representan ingresos, arrojan una suma de \$36.730.000.

Se verificó mediante aporte de documentación de respaldo realizada por el contribuyente –contrato de franquicia industrial- la relación controlante (Bureau Veritas de Francia) controlada (Inspectorate de Argentina SRL).

Respecto a los créditos relacionados con la sociedad controlante de la fiscalizada imputados por \$15.425.542,27, corresponden a: a) ventas realizadas en el ejercicio a sociedades relacionadas efectuadas a integrantes del grupo económico b) remisiones de fondos realizadas a casa matriz de Francia, \$14.321.870,55 en función del Acuerdo de Manejo Financiero Centralizado del Grupo Bureau Veritas, en el que se denominan a la casa central “Empresa Central” y a la fiscalizadora “Empresa Participante”.

Atento que Inspectorate Argentina SRL fue absorbida sin liquidarse por Bureau Veritas de Argentina SA, según la documentación aportada, se le notificó a la absorbente / continuadora el ajuste practicado a la antecesora Inspectorate Argentina SRL.

Asimismo, se observa que el cargo obedece al hecho de haberse detectado durante los periodos fiscales 2011 y 2012 que la responsable omitió declarar ingresos gravados, atento no haber declarado los intereses presuntos correspondientes a las disposiciones de fondos a favor de terceros de acuerdo a lo previsto por el art. 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (to en 1997 y sus modificaciones) y por el art. 103 de su Decreto Reglamentario, dejando de ingresar el impuesto en su justa medida.

Que ello así, el personal fiscalizador le requirió a la responsable que indique si el Préstamo a Casa Matriz, imputado por \$16.965.882,01 en el rubro Créditos de los estados contables del ejercicio 2012, generó intereses a su favor que surjan del “Acuerdo de Manejo Financiero Centralizado” del Grupo Bureau Veritas, celebrado con la casa matriz la forma de cálculo e importe de los mismos.

En su respuesta la rubrada informó que dicho Acuerdo generó intereses a su favor adjuntando el mayor correspondiente del que surge la suma de \$6.225,32 al 31/12/2012.

Consecuentemente, del análisis de toda la documentación, la inspección actuante detectó que la contribuyente realizó disposición de fondos en favor de terceros y no efectuó el cálculo de los “Intereses Presuntos” previstos en el art. 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y en el art. 103 de su Decreto Reglamentario, observándose que la contribuyente no ha efectuado ajuste alguno en sus declaraciones juradas en concepto de “Intereses Presuntos”.

Cabe destacar, que de los antecedentes administrativos surge que del informe elaborado por el Banco ICBC obrante en el cuerpo de circulaciones bancarias surge que Rubén Enrique Oliveira y Alexis Martín Varady se

encontraban autorizados para operar durante el periodo enero 2011 a diciembre 2012 en dicha entidad sobre las cuentas de titularidad de Inspectorate de Argentina SRL.

#### **CONSIDERANDO:**

Que, en primer lugar, deben establecerse las cuestiones a resolver en la presente sentencia.

**Primera Cuestión:** corresponde en primer término analizar si en el caso existe una disposición de fondos a favor de terceros que no resulta en interés de la empresa.

**Segunda Cuestión:** en su caso, corresponderá analizar cual sería la tasa aplicable.

**Tercera Cuestión:** resolver la aplicación de intereses resarcitorios conforme art. 37 de la Ley 11.683 y el aspecto sancionatorio.

**Cuarta Cuestión:** dar tratamiento a la responsabilidad solidaria determinada por el Fisco Nacional, sus intereses y multa.

**A la primera cuestión, el Dr. Pérez dijo:**

Que entrando al análisis de la cuestión de fondo, cabe señalar que la resolución aquí discutida es el corolario de un proceso que se originó a partir de la verificación de la existencia de préstamos otorgados a las sociedades vinculadas Bureau Veritas Argentina S.A. y Bureau Veritas SA con sede en Francia, los que originaron el cómputo de importes de intereses que resultaron inferiores a los previstos por el artículo 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Que en materia de intereses presuntos interesa, en primer lugar, mencionar las disposiciones legales y reglamentarias que resultan de aplicación en los distintos periodos fiscales comprendidos por la determinación de oficio, así conforme el artículo 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias “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 Nación 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. Las disposiciones precedentes no se aplicarán a las entregas que efectúen a sus socios las sociedades comprendidas en el artículo 69, inciso a), apartado 2. Tampoco serán de aplicación cuando proceda el tratamiento previsto en el artículo 14, párrafos 3 y 4.

A su vez, dicha disposición legal fue precisada por el reglamento que dispuso en su artículo 103 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. Se considerará que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los importes fijados por la Asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente. La imputación de intereses y actualizaciones presuntos dispuesta por el citado artículo, cesará cuando opere la devolución de los fondos o bienes, oportunidad en la que se considerará que ese hecho implica, en el momento en



que se produzca, la cancelación del crédito respectivo con más los intereses devengados, capitalizados o no, generados por la disposición de fondos o bienes respectiva. Sin embargo, si en el mismo ejercicio en el que opera la devolución o en el inmediato siguiente, se registraran nuevos actos de disposición de fondos o bienes en favor del mismo tercero, se entenderá que la devolución no tuvo lugar en la medida dada por el monto de esas nuevas disposiciones y que los intereses y actualizaciones que proporcionalmente correspondan a dicho monto no han sido objeto de la cancelación antes aludida. A todos los fines dispuestos por el artículo 73 de la ley y por este artículo, los bienes objeto de las disposiciones que los mismos contemplan se valorarán por su valor de plaza a la fecha de la respectiva disposición...”.

Que, en este contexto normativo, deben señalarse los expresos requisitos legales y reglamentarios para la procedencia del régimen aplicado por el Fisco Nacional, teniendo en cuenta que, en principio, la normativa legal transcrita encierra un amplio campo de posibilidades tales como préstamos, adelantos a directores, salidas no documentadas, donaciones, hasta simples ventas a plazo sin interés (ya que la ley se refiere a fondos o bienes). Esta enumeración de posibilidades aparece, luego por vía reglamentaria, acotada al tratamiento del concepto “préstamos” (o liberalidades).

A los efectos de la aplicación del susodicho régimen, la disposición de fondos o bienes se configura por especificación reglamentaria, en tanto éstos sean entregados en calidad de préstamo, sin constituir una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o generadores de beneficios gravados. El reglamento no define qué debe entenderse como consecuencias propias del giro, sino que expone una serie de ejemplos.

Ahora bien cabe traer a colación lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al sentenciar en los autos “Fiat Concord S.A.” y “BJ Services S.R.L.”, ambos con fecha 6/3/2012, donde señaló: “8º) Que, ... el hecho de que la disposición de fondos se efectúe — como ha ocurrido en el caso— entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente, no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, en los términos del art. 73 que se examina, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria.”

Más adelante en los mismos precedentes, el Alto Tribunal agregó: “9º) Que, establecida la individualidad jurídica de cada sujeto, cabe concluir que cuando el art. 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en “interés de la empresa” —recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la presunción operará si los fondos entregados en calidad de préstamo no responden a operaciones propias del “giro de la empresa”—, no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes. “Sin perjuicio de ello, es pertinente señalar que en el supuesto de las sociedades que integran un conjunto económico, podrían existir modalidades comerciales peculiares, que deberán ser contempladas, en cada caso, mediante una exhaustiva ponderación de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, y de la correlativa contraprestación por parte de quien los receptó...”.

Sentado lo expuesto precedentemente cabe mencionar que si bien se advierte que la empresa Bureau Veritas SA, casa central con sede en Francia tiene marcada participación en la empresa Bureau Veritas Argentina SA, esta última ha efectuado los préstamos y dicha circunstancia no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, razón por la cual resulta acertado el criterio del Fisco Nacional.

Por otra parte tampoco se ha demostrado en autos que las disposiciones de fondos detectadas respondan al interés de la empresa. En tal sentido, y respecto del alcance de lo que debe entenderse “en interés de la sociedad” el

artículo 103 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias dispone que se entiende 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.

Que todas las operaciones que se relacionen con el giro comercial de la empresa o que importen un beneficio gravado para la sociedad, serán consideradas en interés de ella. En el caso de marras la recurrente no demuestra el beneficio o interés propio derivado de operar otorgando préstamos a su empresa de casa central, la recurrente solo se limita a enunciar en su recurso de apelación que, el sistema de manejo de fondos constituye una herramienta que le proporciona un beneficio directo, dado que le permite obtener liquidez sin necesidad de tener que recurrir al endeudamiento con terceros lo que (dice) supone contar con fondos genuinos a un costo mucho menor.

Que la prueba pericial contable producida en autos ratifica lo que fue advertido por la fiscalización, esto es que había remesas de fondos y que esas remesas eran en dólares; y que la recurrente cobró intereses muy exigüos en relación a los montos remesados y que son los que fueron tenidos en cuenta por el Fisco Nacional en la determinación recurrida.

Que en supuestos como el presente, en los cuales existe una modalidad de manejo centralizado de fondos por parte de grupos económicos, el requisito de que se debe verificar un beneficio o interés comprobable de la empresa que entrega los fondos a un tercero no podría verse alterado, ya que siempre ese beneficio debe ser conmutativo, esto es debe reflejar un resultado económico directo del hecho mismo de dicha entrega de fondos y no una ventaja hipotética o posible que habrá de darse, quizás, en algún momento del devenir de ese grupo económico.

Se ha dicho que "...más allá que la recurrente remarque que la empresa se maneja con un sistema de "caja única", que las decisiones son tomadas por el grupo económico en su conjunto y que los préstamos resultan ser un beneficio para las empresas que lo integran (...), lo cierto es que la actora no acompañó elementos que reflejen concretamente cuál ha sido el beneficio obtenido o que dicha operatoria se relacione con el giro comercial de la empresa y por lo tanto no pueden ser considerados en interés de ella" (CNACAF, Sala I, "SAN JAIME S.A.", 17/12/2021; "BINGOS PLATENSES S.A.", 25/08/2022).

Cabe agregar que conforme se desprende de las actuaciones administrativas y de la documentación respaldatoria aportada por la recurrente, de los préstamos otorgados a la Sociedad Bureau Veritas SA no se advierte cual es el beneficio de la contribuyente. Ahora bien, del texto de la documentación no surge que los préstamos tengan un fin determinado, quedando claro que los mismos no responden a operaciones que sean producto o consecuencia de actividades propias del giro de la empresa.

Ello así, corresponde confirmar el criterio fiscal.

**A la primera cuestión, el Dr. Porporatto dijo:**

En relación a la primera cuestión, no comparto la conclusión a la que arriba el vocal preopinante, en el sentido de que las remesas de fondos en crisis no responden al interés de la empresa.

Entiendo que, en este caso en particular, corresponde considerar que la recurrente participa de un esquema de gestión centralizada de caja ("*centralised cash management agreement*"), que se plasma en un "contrato de manejo centralizado de dinero" (fs. 23 a 34vta) suscripto por su antecesora con Bureau Veritas S.A. (Francia) -"compañía central"-, el cual pone en evidencia que estas remesas de fondos resultan en interés de la recurrente

como "compañía participante", de acuerdo se indica seguidamente.

Cabe aclarar que dicho contrato no ha sido desconocido ni ha sido cuestionada su validez por parte del Fisco Nacional. El principal cuestionamiento ha sido los bajos intereses cobrados por la recurrente (fs. 10 y 10vta).

Conforme lo expone el Preámbulo de tal contrato "ambas empresas obtienen ventajas individuales y recíprocas, al igual que su parte de interés mancomunada, reforzando y optimizando la gestión del superávit de efectivo o de sus necesidades de liquidez".

La cláusula 1, cuando establece el "objetivo del contrato", acuerda "coordinar el superávit de efectivo y las necesidades de liquidez de la empresa participante". En la cláusula 2 se establece una práctica de reciprocidad financiera en el sentido que "la empresa participante otorgará anticipos financieros a la empresa central y/o recibirá anticipos financieros de la empresa central".

Por su parte, en la cláusula 5, se expone que la "empresa central deberá garantizarle a la empresa participante anticipos en forma de descubiertos en la cuenta corriente, poniéndole un límite que le será informado a la empresa participante, y que podrá ser revisado cuando fuera necesario. La empresa central podrá modificar dicho límite notificándoselo a la empresa participante..." (5.1 Anticipos a la Empresa Participante en la cuenta actual).

Por otra parte, se prevé (5.2 Depósitos realizados por la Empresa Participante) que "el superávit de efectivo de la empresa participante, en su totalidad o en superioridad a lo informado a la empresa central, estará a cargo de la Empresa central, la cual lo recibirá como depósito en la cuenta actual". En esta cláusula específica se enmarcan las remesas cuestionadas.

A su vez se prevé (5.3.) un reconocimiento de rentabilidad respecto de los mencionados anticipos y depósitos de la entidad participante (EURIBOR, tasa europea interbancaria, más o menos 0,3% o LIBOR en otras divisas).

Por su parte, en la cláusula 7 (interés de la empresa) se acuerda que la participación en el sistema centralizado de gestión financiera que se establece, cumple con el objeto de la Empresa y con su interés empresarial. El Fisco Nacional no ha controvertido que la participación en este acuerdo cumple con el objeto social de la recurrente.

Conforme lo expuesto y al margen del beneficio que produce este tipo de acuerdo a nivel grupo económico, entiendo que la recurrente se ha visto también beneficiada del esquema, desde el momento que el sistema establece un flujo recíproco de fondos a favor de ambas empresas, considerando la liquidez y las necesidades de financiación de la recurrente. Es decir, la recurrente desde la vigencia de este contrato tiene a su disposición la posibilidad de acceder a los descubiertos previstos en el contrato mencionado (cláusula 5.1), cuando existieran necesidades de financiación.

Conforme los precedentes del Máximo Tribunal que invoca el vocal preopinante cuando revisa el concepto de "interés de la empresa" y que dejan en claro que el mismo no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes, se hace referencia que, en la sentencia de BJ Services S.A., se expone: "Sin perjuicio de ello, es pertinente señalar que en el supuesto de las sociedades que integran un conjunto económico, podrían existir modalidades comerciales peculiares, que deberán ser contempladas, en cada caso, mediante una exhaustiva ponderación de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, y de la correlativa contraprestación por parte de quién los recibió".

Respecto de lo transcrito en la parte final del párrafo anterior, el Dr. Luis Omar Fernández (Impuesto a las

Ganancias. Teoría, técnica y práctica. 5ª edición actualizada y ampliada. Thomson Reuters La Ley), deja en claro que "...si bien la regla es que el interés debe medirse en relación con quien realiza la disposición de los fondos y no del grupo económico que integra, pudieran existir compensaciones o beneficios de cualquier índole, en definitiva contraprestaciones, que hicieran que la presunción no fuera aplicable" (pág. 329).

Ello aplica en los presentes actuados, dado que las remesas consideradas disposiciones de fondos en realidad responden a un esquema de manejo centralizado de fondos de un grupo económico, donde esas remesas son depósitos de superávit de tesorería de la recurrente en la cuenta corriente central pero, eventualmente, frente a las necesidades de financiación de ésta, es posible acceder a anticipos o adelantos de fondos, que, de no existir este esquema, tendrían que ser asistidas por proveedores de fondos, en condiciones seguramente menos ventajosas para la empresa.

En relación al mencionado precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "BJ Services SRL" y que el Fisco Nacional califica como un caso similar (fs.14vta), considero que el supuesto fáctico es totalmente diferente al del presente caso. Además, en el caso bajo resolución, el acuerdo mencionado, implica como beneficio de la recurrente por participar de este esquema, la posibilidad, frente a necesidades de tesorería, de acceder a anticipos de caja con tasas bajas en relación a las de mercado (cláusula 5.3). El Fisco Nacional no ha identificado situaciones de déficit de tesorería en la recurrente, que hayan sido cubiertas con otras fuentes de fondeo.

La concepción de un esquema de gestión centralizada de tesorería de los grupos económicos surge de la consideración que la necesidad y la disponibilidad de liquidez en las entidades que integran los grupos económicos no suelen estar equilibradas y así, mientras alguna de ellas se ve obligada a solicitar un crédito con intereses de mercado, otra obtiene poco beneficio por un depósito en un banco por ejemplo. Para resolver este desequilibrio, los grupos recurren a estos sistemas de tesorería centralizada también conocidos como "cash pooling" que suele implementar y administrar un órgano de gestión financiero central organizado por la sociedad matriz.

Por lo expuesto, entiendo que, en este caso en particular, las remesas que ha efectuado la recurrente responden al interés de la empresa, toda vez que, a partir de la participación en este esquema centralizado de tesorería, que no fue desconocido ni desacreditado por el Fisco Nacional, salvo en el cuestionamiento de los bajos montos de intereses recibidos, se producen beneficios tanto a nivel grupal como para cada integrante, en este caso para la recurrente, como entidad participante y en consecuencia no resultan aplicables los intereses presuntos previstos en el art. 73 de la ley del gravamen y art. 103 del correspondiente decreto reglamentario.

Por ello, considero que corresponde revocar los ajustes realizados.

**A la primera cuestión, el Dr. Magallón dijo:**

Que adhiero al voto del Dr. Pérez.

**A la segunda cuestión, el Dr. Pérez dijo:**

Que atento el resultado del tratamiento de la primera cuestión, corresponde ahora entonces analizar el planteo subsidiario que introduce la actora referido a la tasa de interés utilizada por el Fisco Nacional para la determinación recurrida.

La recurrente manifiesta que corresponde liquidar los intereses presuntos, conforme a la tasa de mercado para operaciones en moneda extranjera (dólares), y que el organismo fiscal ya percibió el Impuesto a las Ganancias por

diferencias de cambio correspondiente a los mismos fondos.

Que los peritos contadores en el informe pericial producido en la causa informan que las operaciones se realizaron en moneda extranjera, que se contabilizaron en pesos según las normas de valuación y exposición contables, habiéndose registrado al 31 de diciembre de cada año (2011 y 2012) las diferencias de cambio las cuales se han declarado en el Impuesto a las Ganancias.

Por su parte, el Fisco Nacional expresa que la posición de la actora no encuentra sustento en normativa alguna.

Al respecto, las normas sobre disposición de fondos vigentes a la fecha de las operaciones que aquí se discuten, no hacían distinción respecto de si tales operaciones eran en moneda extranjera o en pesos.

El artículo 73 vigente a la sazón, establecía que 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 Nación 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. Actualmente no resulta aplicable la actualización por índice de precios (leyes 23928 y 25561) por lo que no puede realizarse el cálculo comparativo que fija la norma.

Entendiéndose entonces que aplica la tasa de interés para descuentos comerciales que publica el Banco Nación.

Ahora bien, tal como postula la recurrente en autos, tratándose de una operación en dólares, corresponde su conversión a pesos y sobre ese monto calcular los intereses presuntos, pero sin considerar dentro de la base a las diferencias de cambio -ya gravadas en el impuesto- puesto que lo contrario implicaría que la recurrente tribute por un rendimiento sobre montos que no representan movimientos de fondos. En igual sentido ya se ha pronunciado el suscripto, en la causa "Obrascón Huarte Uruguay SA", sentencia de fecha 23/12/2021.

Lo manifestado precedentemente lleva a ordenar al Fisco Nacional que proceda a la reliquidación de los montos de Impuesto de conformidad con lo expuesto en el párrafo precedente.

**A la segunda cuestión, el Dr. Porporatto dijo:**

Que, por la forma en que se decide por mayoría, expongo seguidamente mi posición respecto del tratamiento de la tasa de interés aplicable a las disposiciones de fondos en moneda extranjera, en los mismos términos que lo hice oportunamente en mi voto del Expte. N° 36.697-I, caratulado "OBRASCON HUARTE LAIN S.A. s/ recurso de apelación, en sentencia de fecha 23/12/2021, aunque a diferencia de dicho antecedente, en los presentes actuados existe una tasa de rendimiento prevista contractualmente.

En cuanto a las normas específicas sobre disposición de fondos vigentes al momento de las operaciones bajo análisis -que nada preveían respecto de las disposiciones en moneda extranjera, a diferencia de lo que sucede con la actual redacción, producto de la modificación introducida por la mencionada Ley N° 27.430 (Art. 73) y en el Decreto Reglamentario (Art. 103)- no quedan dudas de que, cualquiera que sea la moneda en que se concrete la operación, nacional o extranjera, corresponde la aplicación de la presunción de rentabilidad mencionada.

Al respecto, cabe destacar que dicha establecía una rentabilidad presunta -que no admitía prueba en contrario-, equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el Banco de la Nación 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 8% anual, debiendo aplicarse el importe que resultase mayor (primer párrafo del art. 73 de la ley del gravamen).

En el presente caso, el fisco ha aplicado la tasa de descuentos comerciales o tasa activa del Banco Nación para operaciones en moneda nacional y a su vez ha considerado las diferencias de cambio por revaluación.

Con relación a lo expuesto, es de destacar que en un contexto de desvalorización de la moneda nacional respecto del dólar, la tasa activa para operaciones en moneda nacional puede llegar a ser muy superior a la tasa de interés activa para operaciones en dólares.

Ante ello y considerando que se trata de una disposición de fondos en moneda extranjera, en lo que hace a la primera tasa indicada en la norma vigente al momento de los hechos, corresponde considerar la referida a operaciones en dólares, que se le requería al Banco de la Nación Argentina como tasa activa de referencia en esa moneda y que se mantuvo en vigencia hasta el 02/02/02, es decir hasta el comienzo de la pesificación conforme el Decreto 214/02, no realizándose operaciones activas en la citada moneda desde la fecha indicada, salvo operaciones específicas como las relacionadas con el comercio exterior o línea para inversiones productivas. En consecuencia, no existe la tasa señalada en la ley del gravamen para las operaciones en dólares respecto de los años 2011 y 2012. No obstante ello, cabe mencionar que el Banco Central de la República Argentina, a partir del relevamiento que hacía de las entidades que conformaban el sistema financiero, publica una tasa activa para adelantos en cuenta corriente en moneda extranjera -dólares- para personas jurídicas -tasa nominal anual aplicable- en enero de 2011 6,05% y en enero de 2012 de 4,58% ("TASAS DE INTERES POR PRESTAMOS AL SECTOR PRIVADO NO FINANCIERO - Gerencia de Estadísticas Monetarias - Banco Central de la República Argentina"). Con respecto al otro parámetro de rentabilidad presunta establecido, consistente en una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el interés del 8% anual, cabe destacar que el hecho de tratarse de operaciones en moneda extranjera (dólares) torna inaplicable dicha actualización que claramente se refiere a transacciones en moneda nacional, situación que se ve salvada a partir los efectos derivados de la vigencia del Art.39 de la Ley N°24.073 que dispuso que "...las actualizaciones tendrán que tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive" y que estuvo vigente hasta la derogación dispuesta por la mencionada Ley N°27.430.

En conclusión, considerando que la tasa prevista en primer término para operaciones en dólares no existía para estos periodos fiscales, en tanto que la otra presunción de rentabilidad no aplica a operaciones que no sean en moneda nacional, se entiende que procede la consideración de las tasas de mercado mencionadas que resultan las tasas activas que se pudo conocer a partir de información publicada por el Banco Central, conforme se expuso previamente.

Bajo estas premisas generales y en relación al caso bajo examen, cabe recordar que en este esquema de gestión centralizada de tesorería se previó el reconocimiento de una rentabilidad para los depósitos en euro de los excedentes de la entidad participante de tasa Euribor menos 0,3%, reemplazándose la tasa Euribor por Libor para otros tipos de moneda (art. 5.3 del convenio). En este caso las remesas en crisis fueron realizadas en dólares estadounidenses y por ende cabe considerar la tasa libor de enero 2011 para doce meses que fue de 0,781 % y la de enero 2012 para doce meses de 1,130 %, ambas -menos 0,3%- resultan inferiores a las tasas mercado para operaciones en dólares publicadas por el Banco Central.

En consecuencia, corresponde determinar la diferencia de interés presunto consistente en el exceso de la tasa de mercado respecto de la rentabilidad pactada contractualmente, debiendo ordenar al Fisco Nacional que proceda a

la reliquidación de los montos de Impuesto de conformidad con lo aquí expuesto.

Por último, cabe recordar que conforme lo prevén los arts. 68, 96 inc. a) y 97 inc. c) de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1998 y mod.) y concordantes del decreto reglamentario de esa ley, los saldos en moneda extranjera se revalorizan anualmente según la variación del tipo de cambio respectivo y que, además, tales diferencias de cambio impactan en el balance fiscal.

El intrincado análisis que fue preciso realizar para poder llegar a una conclusión razonable a la luz de la normativa vigente en ese momento, justifica la necesaria reforma que exigía el tratamiento de estas disposiciones de fondos en moneda extranjera, ajenas al interés de la empresa, que se concretó a partir de la ley N° 27.430.

**A la segunda cuestión, el Dr. Magallón dijo:**

Respecto de la segunda cuestión adhiero al voto del Dr. Porporatto.

**A la tercera cuestión, el Dr. Pérez dijo:**

Que, confirmado parcialmente el ajuste fiscal, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

Que respecto al aspecto sancionatorio, en cuanto a la multa aplicada en la Resolución 131/2017 (DV MRRI) en el Impuesto a las Ganancias, cabe señalar que en lo que atañe a la prueba de que, en cada caso a juzgarse, se verifica el elemento subjetivo requerido por el tipo defraudatorio imputado, esta Sala ha precisado que "...cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el art. 46 de la ley de rito ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también la conducta engañosa o maliciosa mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones. En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo, se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco. Es decir que el Ente Fiscalizador debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente probable o conjetural" ("Megatom S.A. s/apelación-ganancias sociedades", 09/08/2012).

Que en relación a este último tópico, cuadra destacar que en el sub lite el Juez Administrativo no ha hecho uso de las presunciones del art. 47 del ritual, de manera que correspondía al Organismo acreditar debidamente las circunstancias fácticas sobre las cuales apoyó la imputación defraudatoria; de lo contrario, la conducta de la encartada habrá de quedar absorbida por la figura residual (omisiva) contemplada en el art. 45 de dicho cuerpo legal.

De las circunstancias obrantes en la causa, se advierte una clara deficiencia de parte de la demandada en orden a poner de relieve aquellas circunstancias indicativas de la existencia de dolo, pues el Organismo no ha demostrado más que la existencia de una aplicación errada de la norma del art. 73 de la ley del gravamen por parte de la encartada, mas no se ha puesto en evidencia ninguna maniobra que estuviera específicamente destinada a ocultar el hecho imponible, más allá de la mera omisión de declarar íntegramente la materia gravada, circunstancia ésta que no aporta, en lo que aquí corresponde analizar, más que la certeza de que se ha omitido tributar en la medida que correspondía.

Que, en atención a lo expuesto, ante la falta de argumentación suficiente por parte del Fisco Nacional que permita conjugar los hechos constatados con las razones que lo llevaran a la imputación defraudatoria. En tal sentido debe destacarse que si bien es claro que ha existido impuesto omitido y la actora no ha aportado elementos de convicción que permitan tener por configurado un error excusable -lo que eventualmente hubiera permitido liberar de sanción al responsable, cualquiera hubiera sido la imputación efectuada (omisión o defraudación)-, corresponde reencuadrar la infracción en el tipo culposos del art. 45 de la ley de rito y aplicar la multa graduándola en el mínimo legal previsto en su escala, habida cuenta de la inexistencia de antecedentes infraccionales en cabeza de la actora.

**A la tercera cuestión, el Dr. Porporatto dijo:**

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

**A la tercera cuestión, el Dr. Magallón dijo:**

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

**A la cuarta cuestión, el Dr. Pérez dijo:**

Que corresponde por último abordar el tratamiento de la responsabilidad solidaria determinada por el Fisco Nacional en cabeza de los señores Varady Alexis Martin y Oliveira Rubén Ernesto con la deudora principal, la cual surge -según expone la fiscalización- de la información suministrada por los propios contribuyentes, conforme las obligaciones emergentes de la Resolución General N° 3293/2013 (AFIP) -R.G. 4120- como así también de las publicaciones en el Boletín Oficial de la República Argentina donde fue informado como Gerente de la sociedad.

Corresponde señalar que conforme surge de la información obrante en las actuaciones administrativas el Banco Patagonia, Banco Santander Río SA, el Banco Provincia de Buenos Aires, Banco ICBC y el Banco Provincia de Neuquén los vinculan con la contribuyente Inspectorate de Argentina SRL y Bureau Veritas Argentina SA.

Que en lo relativo a Varady Alexis Martin de la información brindada por el Banco Santander Río, de la cuenta corriente en pesos N°000-17169/4 y sobre la cuenta corriente en pesos N° 042-15909/2, titularidad de INSPECTORATE DE ARGENTINA S.R.L. y de BUREAU VERITAS ARGENTINA S.A., respectivamente, con apertura en fecha 17/03/1995 y cerrada el 05/09/2014, el responsable del asunto está referenciado como firmante, en su carácter de socio gerente conforme surge a fs. 1 del Cpo. Informe Bancario y fs. 138 del cuerpo circularización bancaria.

Asimismo del informe elaborado por el Banco ICBC obrante, a fs. 165 del cuerpo de Circularización bancaria, surge que el Sr. Alexis Martín Varady se encontraba autorizado para operar durante el período enero 2011 a diciembre 2012 en dicha entidad sobre las siguientes cuentas de titularidad de INSPECTORATE DE ARGENTINA S.R.L.: a) Caja de Ahorros en pesos N° 0931/0110196896, b) Cuenta corriente en pesos N° 0931/000273906 y c) Cuenta corriente en Pesos N° 0931/0210804643.

Además el Banco Provincia del Neuquén acompañó a fs. 5/135 del cuerpo circularización Bancaria un informe con copia del legajo de apertura de la Cuenta Corriente especial en pesos para personas jurídicas N° 385554001 de titularidad de BUREAU VERITAS ARGENTINA S.A., donde el responsable del asunto resulta ser firmante apoderado para operar en dicha entidad.



Finalmente el Banco Provincia de Buenos Aires vincula a la recurrente en su informe elaborado a fs. 212 del cuerpo circularización bancaria a la cuenta Corriente en Pesos N° 6078/1 de la firma BUREAU VERITAS ARGENTINA S.A. como interviniente al Sr. Alexis Martín Varady para operar con su firma en el manejo de los fondos en esa entidad bancaria.

Por otra parte en la relativo al contribuyente Oliveira Rubén Ernesto de la información brindada por el Banco Santander Río, con relación al legajo de apertura de fecha 17/03/1995 de la cuenta corriente en pesos N° 000-17169/4, titularidad de Inspectorate de Argentina SRL (cerrada el 05/09/2014), está referenciado como representante y/o apoderado con el uso de su firma, en su carácter de socio gerente conforme surge a fs. 1 y 4 del Cpo. Informe Bancario.

Asimismo del informe elaborado por el Banco ICBC obrante a fs. 165 del Cuerpo de Circularización bancaria, surge que el Sr. Rubén Enrique Oliveira se encontraba autorizado para operar durante el periodo enero 2011 a diciembre 2012 en dicha entidad sobre las siguientes cuentas de titularidad de Inspectorate de Argentina SRL: a) Caja de Ahorros en pesos N° 0931/0110196896, b) Cuenta Corriente en pesos N° 0931/0200273906 y c) Cuenta corriente en Pesos N° 0931/0210804643.

En lo relativo a las manifestaciones vertidas en el descargo de la recurrente respecto a que durante los períodos fiscales 2011 y 2012 no fue gerente y/o representante legal de la sociedad corresponde señalar que le asiste razón al criterio esbozado por el Fisco Nacional por cuanto conforme surge de las actuaciones administrativas del procedimiento seguido contra el deudor principal donde se puede verificar según Acta de Reunión de socios de fecha 26/01/2011 inscripta ante la Inspección General de Justicia -Cpo. Informe Bancario fs. 67/77- que los señores Varady y Oliveira fueron designados con fecha 26/01/2011 en el cargo de Gerentes titulares.

Que dichas circunstancias llevan a tomar la postura de que los apelantes no eran ajenos al manejo empresario y tenían pleno conocimiento cierto de la materia imponible, manejaban los negocios y disponían de los fondos de la sociedad.

Cabe tener presente que de acuerdo con la norma del art. 6 de la ley 11.683 "están obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representantes, mandantes, acreedores titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijan para tales responsables, bajo pena de las sanciones de esta ley" entre otros, "los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere los incisos b) y c) del artículo 5".

Que, a su vez, el art. 8 de la ley dispone: "...Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) Todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso 1, del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio..."

Debe advertirse que la responsabilidad no es objetiva -esto es, impuesta por el mero hecho de haber sido apoderado o representante de una entidad- ni que deriva de la simple vinculación existente entre los responsables y el deudor del tributo. Por el contrario, el presupuesto legal de la responsabilidad a título personal es el incumplimiento de sus deberes; en otros términos, no basta que haya incumplimiento; es menester, además, que

éste le sea imputable. Esta es la recta hermenéutica que cabe asignar al art. 8° de la Ley N° 11683, t.o. en 1998, en cuanto establece que "No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente."

En este contexto, corresponde a los responsables solidarios aportar la prueba irrefutable y concluyente, apta y necesaria para desvirtuar este principio de responsabilidad e incumbencia que viene dado por la posesión de los cargos y, de esa forma, permitir desarticular la responsabilidad solidaria imputada desde la óptica de su actuación concreta y específica en el seno de las sociedades, es decir, desde el plano de la imputación subjetiva.

Que, la carga probatoria de los aspectos o circunstancias en las cuales el presunto responsable solidario pretende hacer recaer las causales exonerativas de dicha responsabilidad, recae en su propio ámbito, debido a que así resulta también de la clara letra de la ley ya que el actual artículo 8° (t.o. vigente) establece que "No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente."

En función del análisis de los elementos aportados en autos, los recurrentes más allá de sus afirmaciones dogmáticas, no han producido prueba alguna en la presente causa tendiente a demostrar que la responsabilidad no les es imputable subjetivamente ni que ha sido colocado por la contribuyente en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

Que, siendo ello así cabe concluir que de los medios probatorios ofrecidos por los recurrentes, no se vislumbra que haya existido la causal liberatoria de responsabilidad solidaria admitida por el artículo 8° inciso a) de la Ley N° 11.683; por lo que corresponde confirmar la determinación efectuada por el Fisco Nacional para ambos apelantes.

Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

Que el artículo 45 de la ley procedimental establece una figura cuyo tipo penal requiere la culpa, la cual se presume, correspondiendo al contribuyente alegar y probar concretas y eficaces circunstancias exculpatorias si pretende ser eximido de la sanción.

Que corresponde ahora analizar el aspecto infraccional de la resolución en crisis.

Que en el caso de autos se le aplicó a los contribuyentes multas con sustento en el artículo 45 de la ley procedimental graduada en el 70% del impuesto omitido.

Dicho ilícito requiere para su configuración, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones: a) omisión de pago de impuestos y b) falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos "Elen Valmi de Claret y Garelló" del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa 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 (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: "...si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente".

Con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiese resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN -Morixe Hnos. SACI - 20/8/96). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación".

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 no presentando la declaración jurada correspondiente y, ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada.

No obstante ello, con relación al quantum de la multa aplicada, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así se observa que el Juez Administrativo fijó la misma en el 70% del tributo determinado, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo contemplado en la norma legal, sumado ello al hecho de que no surge de las actuaciones administrativas que corren por separado que los recurrentes tengan antecedentes sumariales previos, razón por la cual se estima procedente reducir la misma al mínimo legal previsto por el artículo 45 de la ley ritual.

**A la cuarta cuestión, el Dr. Porporatto dijo:**

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

**A la cuarta cuestión, el Dr. Magallón dijo:**

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

**Por lo expuesto, por mayoría, SE RESUELVE:**

- 1) Confirmar parcialmente el ajuste determinado en cabeza de Bureau Veritas Argentina SA, con más los intereses resarcitorios, con costas en proporción a los respectivos vencimientos.
- 2) Reencuadrar la multa impuesta a la contribuyente principal en el artículo 45 de la Ley Nº 11.683 en su mínimo legal. Costas por su orden (conforme artículo 184 de la ley citada).
- 3) Ordenar al Fisco Nacional que proceda a la reliquidación de los montos adeudados en autos en atención a lo resuelto por mayoría en la segunda cuestión del presente decisorio.

4) Confirmar la responsabilidad solidaria de los Sres. Olveira Rubén Ernesto y Varady Alexis Martín, respecto de los montos finalmente confirmados al contribuyente principal de autos, con más los intereses resarcitorios, con costas en proporción a los respectivos vencimientos.

5) Reducir las multas impuestas a los responsables solidarios a sus respectivos mínimos legales. Con costas, salvo en la parte en que se reducen, aspecto este en el que se imponen por su orden.

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

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto  
Date: 2023.06.12 14:25:46 ART  
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto  
Vocal  
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva  
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon  
Date: 2023.06.12 17:52:55 ART  
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon  
Vocal  
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva  
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez  
Date: 2023.06.13 16:31:04 ART  
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez  
Vocal  
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva  
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental  
Electronica  
Date: 2023.06.13 16:31:49 -03:00