Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-110520486-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 17 de Octubre de 2022

Referencia: SENTENCIA | TERRA Y SOLIS S.A / N° 46.565-I - 2da. Nominacion

---

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia GUZMÁN (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo Alejandro PORPORATTO (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) a fin de resolver el Expediente N° 46.565-I, caratulado: ***“TERRA Y SOLIS S.A. s/recurso de apelación -impuesto al valor agregado".***

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 11/20 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 24 de febrero de 2016, mediante la cual se determina de oficio la obligación de la recurrente frente al impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales enero de 2011 a julio de 2012, ambos inclusive, se liquidan intereses resarcitorios y se aplica una multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Comienza su escrito recursivo explicando la vinculación existente entre la sociedad recurrente y la firma “Las Malvinas”, ambas dedicadas a la fabricación y venta de ladrillos. Es así que, en atención a la obligatoriedad de la utilización de medios bancarios de pago por aplicación de la ley antievasión y frente a la imposibilidad de acceder a una cuenta bancaria por parte de la sociedad “Las Malvinas” dado su escasa trayectoria y patrimonio, se decidió la utilización conjunta de la única cuenta corriente que dispone la sociedad recurrente, en el Banco Credicoop, punto de inicio la presente controversia tributaria.

Plantea que la determinación apelada, fruto del proceso fiscalizador y determinativo llevado adelante por la administración fiscal, violenta principios procesales y constitucionales de congruencia, derecho de defensa y legalidad que torna el acto administrativo incausado. En esa dirección considera que la decisión en crisis no es una conclusión de los hechos y pruebas producidos, lo que torna al acto en revocable.

Con respecto al principio de congruencia, sostiene que las reglas del debido proceso obligan a los jueces, aun los administrativos, a expedirse sobre los hechos y pruebas producidos, no siendo legítimo emitir una resolución que contenga aspectos que no han sido sometidos a su consideración y por los cuales el contribuyente no tuvo oportunidad de defenderse dado que nada se le requirió sobre ese aspecto. En ese sentido, dice que si bien en el acto que notificó el inicio de la fiscalización se informó que la misma versaría sobre el período comprendido entre enero de 2011 a julio de 2012, período que coincide con el que se indica en el acto de cierre de fiscalización, en el acto bajo examen se indica que se procedió a determinar también el período comprendido entre agosto y diciembre de 2012, por el que no se aportó prueba pues no se informó que se verificaría tal período.

Expone luego su impugnación a la utilización de los depósitos bancarios como ventas omitidas. Dice que, si bien la técnica presuntiva es aplicable para realizar ajustes en materia tributaria, lo cierto es que ella debe estar apegada a la legalidad, la realidad económica y los hechos, no pudiendo recurrir a ficciones que afecten los derechos de los contribuyentes en aras de obtener mayor recaudación.

Reitera que se trata de una explotación familiar compuesta por dos sociedades que por razones operativas utilizan una misma cuenta corriente en virtud de que la sociedad Las Malvinas no es bancarizable por carecer de trayectoria y patrimonio para obtener una calificación crediticia.

Señala que de la circularización a sus clientes no se recibieron observaciones lo que implica que no hay indicios de evasión de ventas. No obstante, esos elementos de prueba no fueron tenidos en cuenta por la administración, efectuando una determinación alejada de la realidad económica.

Dentro de la misma mecánica aplicada, entiende que la depuración de depósitos realizada es errónea toda vez que se consideran como ingresos, notas de crédito emitidas por el Banco que nada tienen que ver con el movimiento de depósitos bancarios que pueden presumirse provenientes de ventas, lo que incrementó la liquidación realizada.

Sostiene que la correcta aplicación de la técnica impositiva, aun con la utilización de presunciones, exige la depuración de los depósitos bancarios, respetar los períodos bajo fiscalización y efectuar una correcta distribución a cada sociedad. Es más, destaca que recurrir a la técnica presuntiva sólo es posible si no se cuenta con documentación cierta, lo que no sucede en la especie.

Enumera las inconsistencias detectadas. En primer término, se agravia por la incorporación en la base tributaria de períodos que no se encuentran incluidos en la fiscalización.

Luego reitera las inconsistencias que surgen por la incorrecta depuración bancaria, toda vez que se han incorporado conceptos improcedentes, por ejemplo, notas de crédito emitidas por el Banco, que han sido consideradas depósitos y consiguientemente en la presunción de la fiscalización se computaron como ventas omitidas. Tal proceder, a su criterio, resulta violatorio del principio de legalidad tributaria, sobre el cual se explaya.

Explica que existen diferencias en la determinación efectuada por el ente fiscal dado que no se han considerado ventas consolidadas de Terra Solis y de Las Malvinas. En ese sentido dice que no se tuvo en cuenta como se conformaron los movimientos de la cuenta corriente y se ignoraron por completo las pruebas aportadas, aumentándose el débito imponible sin tener en cuenta los hechos realmente

acaecidos. Aclara que, si se considerara la posición tributaria de ambas sociedades con los depósitos bancarios debidamente depurados, las ventas declaradas por aquellas son superiores a los depósitos bancarios por lo cual el débito declarado es superior al que ajustó la fiscalización. Tales distorsiones tornan improcedente -dice- el ajuste efectuado.

Solicita la revocación del acto en crisis con sustento en el inciso b) del artículo 7 de la ley 19.549 pues no advierte una relación racional entre los hechos que motivaron la aplicación de la presunción y los resultados obtenidos por los funcionarios. Expone los argumentos doctrinarios que justifican la utilización de presunciones, los que no se encuentran justificados en el sub examine.

Con cita doctrinaria y jurisprudencial, fundamenta sus agravios dirigidos a impugnar el acto determinativo por considerar que violenta el derecho de defensa, presunción de inocencia y las garantías del debido proceso pues entiende que no se han considerado sus argumentos y extremos invocados y probados.

Ofrece prueba. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 53/68 vta. contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme el acto venido en recurso, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 74 se abre la causa a prueba.

A fs. 179/180 la recurrente informa su acogimiento a los beneficios de la ley 27.260 y acompaña copia del F. 408.

Corrido el pertinente traslado, el Fisco Nacional manifiesta que del mencionado F 408 acompañado no se desprende su presentación en la AFIP-DGI por lo que no puede emitir opinión.

Requerida la recurrente sobre esa presentación en dos oportunidades, esta nada dijo (vid. Fs. 184 y 187). Ello así, se resolvió continuar con la sustanciación de la causa.

Habiéndose producido la prueba ordenada, a fs. 189 se clausura el período de instrucción y a fs. 192 se elevan los autos a conocimiento de la Sala A.

A fs. 193 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 197/200 el alegato del Fisco Nacional no habiendo hecho uso de ese derecho la recurrente.

Finalmente a fs. 202, pasan a sentencia.

IV.- Que conforme surge del informe final que luce a fs. 227/233 de las actuaciones administrativas acompañadas, a raíz de divergencias entre las ventas declaradas en el impuesto al valor agregado y los valores de acreditaciones bancarias que surgen sistémicamente, para el período comprendido entre 2010 y 2012, se inició una fiscalización a la recurrente.

En esa tarea, los funcionarios fiscales relevaron las declaraciones juradas presentadas desde enero de 2010 a diciembre de 2012 y con sustento en el débito fiscal declarado se calcularon las ventas gravadas, verificándose la falta de coincidencia con las acreditaciones bancarias.

Frente al requerimiento formulado, la recurrente explicó que existe una relación con la sociedad “Las Malvinas S.R.L.”, toda vez que los accionistas son parientes. La sociedad “Terra y Soli S.A.” está conformada por los hermanos Lucas, Marina y Clarisa Barchiesi y la sociedad “Las Malvinas” por su madre, Hilda Bravo de Barchiesi y su hermana, Delfina Barchiesi.

De la circularización a los clientes de la recurrente no se advirtieron observaciones.

De los datos relevados de las cuentas bancarias se observó que: 1) ejercicio 2010: el monto de las acreditaciones es inferior a las ventas calculadas en función de la información que surge de las declaraciones juradas analizadas; 2) ejercicios 2011 y 2012: los importes de operaciones declarados son notoriamente inferiores a los valores de acreditaciones bancarias que surgen de la información sistémica.

Con la información obtenida del Banco Credicoop Coop. Ltda., entidad donde la recurrente tiene sus cuentas bancarias, se confeccionaron planillas con la depuración de los movimientos bancarios. Se calculó la diferencia entre las ventas totales y las acreditaciones bancarias depuradas, considerándose ingresos omitidos, acrecentado en un 10% en concepto de renta consumida en gastos no deducibles.

Explican los actuantes que por aplicación de la ley 26.044, las diferencias de ventas omitidas se atribuyeron a cada uno de los meses calendario comprendidos en el ejercicio comercial en el que se constataron las diferencias, prorrateándolas en función de las ventas gravadas y exentas que se hubieren declarado o registrado.

Se tuvieron en cuenta las retenciones sufridas que obran en las bases del organismo.

Toda vez que la recurrente no aportó documentación de respaldo, se impugnaron los créditos fiscales declarados.

Con esos elementos se confeccionaron las declaraciones juradas rectificativas que fueron puestas en conocimiento de la recurrente.

No obstante, de la revisión de los antecedentes por parte de la División y Recursos, se efectuaron correcciones, a saber: se procedió a imprimir la información sistémica del organismo relativas al detalle de las ventas gravadas y débitos fiscales declarados, con indicación de la tasa a las cuales se liquida el correspondiente débito mensual y se procedió al recálculo de los valores correspondientes a las acreditaciones computadas para el cálculo de las ventas omitidas, correspondiente al período noviembre de 2012 y su incidencia en el total correspondiente al 31/12/2012.

Con sustento en esos elementos, se confeccionó un nuevo ajuste, que no fue aceptado por la recurrente. Así, con fecha 20 de noviembre de 2014 se confirió la vista que prevé el art. 17 de la ley 11.683, iniciándose el procedimiento determinativo que concluyó en el acto ahora impugnado.

V.- Que los agravios de la actora se encuentran centrados en la impugnación de la metodología seguida por el ente fiscal para determinar su obligación tributaria. Cabe advertir que si bien no cuestiona la utilización de presunciones como herramienta del derecho tributario, impugna el procedimiento seguido con sustento en varios argumentos, a saber: violación del debido proceso, la utilización de períodos que no se encontraban incluidos en la orden de inspección, específicamente el

período comprendido entre agosto y diciembre de 2012; inconsistencias en la depuración bancaria; la falta de consideración de las operaciones correspondientes a la empresa Las Malvinas S.R.L. que utilizaba la misma cuenta bancaria y la violación al principio de capacidad contributiva.

VI.- Que en ese contexto fáctico corresponde examinar en primer término si la metodología empleada por el organismo fiscal se adaptó a la preceptiva legal, aspecto cuestionado por la recurrente.

Cabe precisar que, si bien la ley impone 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, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que el legislador previo 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, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquellas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá 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.”, 28/6/2001). Como enseña el Profesor Dino Jarach, “cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas-, la Dirección General Impositiva...debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria....Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso...puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva...” (Jarach, Dino, “Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos”, en “Estudios de Derecho Tributario”, Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

Es decir que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con “probabilidad” (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus

dimensiones, nos permiten “presumirlas”.

Como con acierto explicara Sala B de este Tribunal en el conocido precedente “Dadea, Marta Elisa”, *“...debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados” (22/12/83)*.

En la misma dirección, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo” de fecha 21/06/17 sostuvo que *“ ...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, ‘sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)’, y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, ‘tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que ‘su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa’ (doc. Sala II del Fuero in re: ‘Verón, Teresa Argelia’, del 13/4/93)” (conf. Sala I: “Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI”, del 20/09/99, y sus citas; y “Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ c/D.G.I.” del 22/02/01, y sus citas”.*

Asimismo, *“en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible” (conf. Sala I en causas: “Chieza SA”, del 23/04/98, “Beraja, Alberto David”, op. cit. y “Candle SA”, op. Citada). “A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: “Beraja, Alberto David”, op. cit., y “Candle SA”, op. cit.; esta Sala in re: “Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI”, del 14/06/04)”*.

Al respecto, el primer párrafo del artículo 18 otorga al ente fiscal la posibilidad de recurrir a la medición indiciaria, que se fundará en hechos conocidos que, por su conexión normal con los hechos imponibles, permiten inducir la existencia y medida del mismo. En estos supuestos, el Fisco no cuenta con pruebas lo suficientemente “representativas” de la existencia y medida de la relación jurídica tributaria. Y, más adelante, prevé una serie de presunciones legales, entre la que se encuentra la utilizada por el ente fiscal en el caso bajo examen.

VII.- Que en puntual contestación a los agravios expuestos, en primer término, cabe decir que no se advierte la alegada violación al debido proceso toda vez que la recurrente fue puesta en conocimiento del inicio de la fiscalización, fue notificada de los requerimientos, de la finalización de la fiscalización y ante su disconformidad, del inicio del procedimiento determinativo, contando con la posibilidad de ejercer su defensa y de producir pruebas.

VIII.- Que sentado lo que antecede, debe entonces resolverse si se ajusta a derecho el ajuste en el impuesto a las ganancias efectuado por la autoridad fiscal a partir de la información obtenida y los datos obrantes en sus bases.

Ello así, y a la luz del relato efectuado, puede afirmarse que el ente fiscal recurrió válidamente a la presunción establecida en el inciso g) del artículo 18, en tanto dicho precepto se aplica a supuestos como el de autos.

En ese marco, el caso bajo examen 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. Y en consecuencia, resulta de tal forma aplicable la regla *"onus probandi incumbit ei qui dicit";* la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377 del C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Y en ese contexto, cabe adelantar que a mi criterio, la recurrente no ha logrado derribar las fundadas argumentaciones en las que reposa el juez administrativo su resolución y acreditar, con prueba, los hechos alegados en su defensa.

En efecto. El principal argumento de la actora consiste en impugnar la conclusión fiscal con sustento en que no consideró que la cuenta bancaria era utilizada por la Sociedad "Las Malvinas S.R.L." que no contaba con trayectoria y patrimonio suficiente para obtener una cuenta bancaria. Ahora bien, dichas argumentaciones lucen huérfanas de probanzas y no logran conmover el accionar fiscal. Baste tener en cuenta que, ni en sede administrativa ni ante este Tribunal -a pesar de haberse dado la oportunidad procesal para ello- se acompañaron respaldos documentales que acrediten sus dichos. La única prueba producida en esta instancia y que obra glosada a fs. 78/177 consiste en el informe producido por el Banco Credicoop, que acompañó los movimientos bancarios de la recurrente por los períodos bajo análisis, en los que no se logra identificar a que o a quien se atribuyen los movimientos efectuados, por lo que no es hábil para acreditar si algunos de esos movimientos se corresponden a operaciones realizadas por Las Malvinas S.R.L. Tampoco ha acompañado facturación que pueda acreditar esos movimientos.

IX.- Que con respecto a la alegada inconsistencia en la depuración bancaria en atención a que no se han tenido en cuenta las notas de crédito emitidas por el Banco, consideradas como depósito y posteriormente como ventas omitidas, cabe señalar que, tampoco la recurrente ha identificado a qué conceptos refiere, así como no acompaño elementos probatorios que den respaldo a sus impugnaciones. De acuerdo con las constancias que surgen de las actuaciones administrativas, la administración fiscal procedió a depurar de los movimientos bancarios todos aquellos conceptos que no se vinculan con ingresos gravados, tales como: cheques rechazados, devolución de impuesto Ley

25.413; reintegro de multas de cheques, préstamo hipotecario que les acordó el Fideicomiso de Innovación Tecnológica (vid. fs. 155/173).

X.- Que tampoco resultan atendibles los agravios dirigidos a impugnar el acto con sustento en la utilización de períodos que no se encontraban incluidos en la orden de inspección, específicamente el período comprendido entre agosto y diciembre de 2012.

En efecto, el juez administrativo expone claramente que dichos conceptos se tuvieron en cuenta para la correcta aplicación de la normativa, toda vez que se tomó el período fiscal comprendido de enero a diciembre de 2012, pero que el período agosto a diciembre se incluyó a los efectos de mostrar el prorrateo anual, y que los débitos fiscales correspondientes a los periodos no fiscalizados son cero.

XI.- Que finalmente, su impugnación vinculada con la violación a la capacidad contributiva porque la determinación efectuada supera su patrimonio, luce huérfano de probanzas, traduciéndose en un simple argumento que en nada conmueve el fundado acto administrativo que impugna. En definitiva, parece invocar incapacidad de pago, que en nada se vincula con el principio de capacidad contributiva.

Ello así, de lo expuesto solo cabe concluir que la actora no justificó sus críticas a la depuración de las cuentas bancarias efectuada ni acompañó elementos que logren conmover las conclusiones del juez administrativo, transformándose sus argumentaciones en meras alegaciones dogmáticas, motivo por el cual corresponde confirmar el ajuste efectuado, con costas.

XII.- Que no habiendo la recurrente expresado agravios sobre los intereses resarcitorios, corresponde su confirmación.

XIII.- Que finalmente, corresponde tratar la procedencia de la sanción aplicada que el ente fiscal subsume en el artículo 45 de la ley 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones- aun cuando la recurrente no haya expresado agravios al respecto, pues se trata de materia de naturaleza penal.

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. Siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de “declaraciones engañosas”, además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó explicado, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que la recurrente presentó declaraciones juradas inexactas, lo que originó el ingreso de impuesto menor al correspondiente.

En ese contexto, 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.*

8º) 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 inadmisible 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).

9º) 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"

En ese contexto, es menester destacar que la recurrente -como se dijo- no esgrime ningún elemento exculpable de su conducta, limitándose a argumentar que debe revocarse el ajuste. Ello así y teniendo en consideración lo expuesto en los considerandos precedentes, la ausencia de toda argumentación y probanza que exculpe su conducta omisiva, corresponde confirmar la sanción aplicada, la que luce correctamente cuantificada.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar la resolución recurrida en autos en todas sus partes, con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el art. 59 – tercer párrafo - del RPTFN por encontrarse vacante la vocalía de la 3era Nominación.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.17 15:53:00 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.17 15:53:30 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.10.17 15:53:31 -03:00