República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-29256463-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 28 de Marzo de 2022

Referencia: Tafor Buenos Aires. Sentencia

En Buenos Aire se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el .REF.EXPTE. N° 33.250-I, caratulado: "**Tafor Buenos Aires SR**L s/apelación-".-

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 34/48vta se interpone recurso de apelación contra una resolución de fecha 18/5/2009 de la AFIP-DGI, mediante la que se determinó la obligación tributaria de la firma frente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2005, con más intereses resarcitorios y se aplicó una multa en los términos del art. 45 de la ley 11683 (t.v a la sazón).-

Plantea la nulidad con sustento en la ausencia de motivación del acto apelado por considerar que se tomaron en cuenta indebidamente presupuestos que no se condicen con la realidad de los hechos y el derecho vigente.-

Afirma que la impugnación de los mutuos de los prestamistas Sr. PAULO ANIBAL por $ 75.300.48 y el Sr. ANTONIO CASTRO por $ 92.000.- resulta manifiestamente improcedente y carente de sustento fáctico y jurídico. En tal sentido, manifiesta que los fundamentos esbozados por el organismo fiscal violentan la doctrina y jurisprudencia mayoritaria, que atenúan las exigencias formales cuanto más próximo sea el parentesco.- Aclara que entre los integrantes de la sociedad y los prestamistas existe un estrecho parentesco, a saber: el Sr. Antonio Castro, es PADRE y el Sr. Aníbal Paulo ABUELO, todos de la socia gerente Srta. Claudia Marcela.-

Por otra parte, se agravia de que adolece de gravísimos errores técnicos legales, dice, que al importe de PASIVO desestimado le adiciona la alícuota del Impuesto al Valor Agregado; cuando en realidad éste está implícito.

En punto a ello, reconoce que por errores técnicos involuntarios y con respecto al Impuesto a las Ganancias ejercicio fiscal 2005, corresponde realizar un ajuste a favor del fisco de $ 44.383.45, que restados los importes de $ 8665.77 provenientes de retenciones; $ 18.365.i.8 provenientes de anticipos y $ 1599.76

provenientes de Impuesto a los Créditos Bancarios; da como resultado a pagar la suma de $ 15.752.74.

Por tal razón, procedió a presentar en fecha 25/07/2008 la DD JJ rectificativa N° 02 del impuesto a las ganancias ejercicio 2005; en igual forma, en fecha 28/07/2008 procede a consolidar la suma de $ 15.752.74 en el plan de facilidades de pago vigente por Internet "Mis Facilidades"; cuotas del plan que a la fecha se encuentran al día. Asimismo, procedió a presentar la DD JJ rectificativa N° 03 del Impuesto a las Ganancias« ejercicio 2006 por la suma de $ 12.016.15, cuyo saldo a pagar de $ 9844.57 fue consolidado en un plan de facilidades de pagos "Mis Facilidades". A tales efectos, acompaña la documentación respectiva.-

Expresa que el préstamo entre particulares y, dentro de ellos, más concretamente, el préstamo de dinero entre familiares; no tiene ninguna diferencia, por sus características o por la documentación requerida, a -otra que se genere entre Instituciones financieras, sociedades, personas físicas, amigos, etc.-, pero de ninguna manera existen disposiciones legales que exceptúen a los mismos de alguna forma de instrumentación especial.

Luego describe los elementos tipificantes del mutuo y sus características.- En tal sentido, advierte que en este tipo de transacciones, surgen un dador y un tomador del préstamo y que en materia fiscal, en el papel del tomador es más notorio el incremento del patrimonio que el aumento de la deuda.- Concretamente, en el caso de contraer un endeudamiento con un familiar, es necesario, como imprescindible, poder probar la existencia real de dicha deuda, atento al carácter muchas veces informal que, obviamente, existe entre los participantes, dada su relación de parentesco.

Al respecto, considera fundamental comprobar, en principio, el origen de la operación, como ser, probar la existencia y transferencia de los fondos antes de aplicarse los mismos, mediante la existencia de saldos en una cuenta bancaria, la venta de un bien por parte del prestador por un monto relacionado, o cualquier otra situación que permita probar la existencia de fondos. Otro aspecto a demostrarse es la forma de devolución de la operación y, por último, de qué manera se finalizó la misma, mediante la cancelación pertinente.

Sostiene que se debe tener en cuenta que la presunción, legal prevista en el artículo 18 estaría dada en lo dispuesto por su inc. f) de la Ley 11683 de "los incrementos patrimoniales no justificados", para que sirva de base en la determinación de oficio, debe ser fundada en hechos probados por la Dirección. La estimación mencionada siempre admite prueba en contrario, siendo el contribuyente quien debe ofrecer y desarrollar dicha prueba.-

Añade que una situación a tener en cuenta, son las limitaciones que establece la Ley antievasión n° 25.345, respecto a las transacciones de dinero en efectivo. Ante dicha norma, considera que resulta importante tener en cuenta que, en el caso de mutuos, el dador, cuando efectúa el préstamo, no efectúa un pago, sino que entrega la partida a título de préstamo y no de pago; razón por la cual puede hacerlo en efectivo, no viéndose obligado a cumplimentar lo previsto en la Ley 25345, como en el caso de autos. Esto último se encuentra acorde a lo expresado en la Nota Externa de AFIP N° 7, de fecha 21/11/2005, que aclara el contenido de la R.G. 1547, que a su vez interpreta la Ley 25345.-

Resalta que ante la ausencia de instrumentos que otorguen fecha cierta a la operación es importante probar fehacientemente la existencia, magnitud y modalidad de aquélla, esto es, tanto el pasivo del tomador del crédito, con la concurrencia con el activo del dador del mismo.

Explica que en el caso del Sr. Aníbal Paulo, abuelo de la contribuyente, con sus 88 años de edad, a lo largo de toda su vida, pudo ahorrar como cualquier persona de trabajo la suma prestadas a sus nietas, a

través de los alquileres de sus propiedades y las utilidades del camión de su propiedad, que hasta la actualidad sigue explotando, como así, la existencias de sendas cuentas bancarias. Es importante tener presente que el Sr. Aníbal Paulo realizo una declaración testimonial ante Escribano Público donde manifestó la veracidad de la operación realizada, la cual obra en expediente administrativo y en el caso del mutuo otorgado por el Sr. Antonio Castro, padre de las Socias de Tafor Buenos Aires S.R.L., se puede probar debidamente la preexistencia y disponibilidad de los fondos, ya que con antelación al préstamo otorgado a sus hijas, el Sr. Castro solicitó y se le otorgó un crédito por u$s 31.000, dicha operación fue formalmente acreditada ante la Administración con el respectivo contrato de mutuo certificado por escribano público, dicha transacción fue arbitrariamente desechada por la Afip y por ende, no considerado el crédito celebrado entre el padre y sus hijas.

Aduce además, que se puede comprobar la aplicación de los mutuos de dinero al giro comercial normal y habitual de la empresa, ya que fue destinado al pago de insumos, materias primas, maquinarias, herramientas y proveedores. Detalla e individualiza a continuación.-

Manifiesta que mediante la pericia contable ofrecida en esta instancia podrá acreditar la justificación de haber contado con los recursos necesarios que le permitan reunir los fondos suficientes para proceder a la cancelación del préstamo.

Por último se agravia de la multa aplicada.-

Cita jurisprudencia, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.-

II. Que a fojas 72/83 contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la resolución apelada. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III. Que a fojas 96 se abre a prueba. A fs. 135 se tiene por desistida a la actora de la prueba testimonial e informativa ordenada y a fojas 155 se elevan los autos a consideración de la sala "A".-

A fojas 156 se llaman los autos para dictar sentencia.-

IV. Que en uso de las facultades conferidas, el organismo fiscal procedió a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma. Como consecuencia de dicha tarea, se impugnó la ddjj del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2005 por constatarse la ausencia de documentación idónea que avale el Pasivo declarado –exteriorizado en los Estados Contables como Deudas Financieras- por la suma de $ 249.301,48.-

Toda vez que el ente fiscal consideró que –con las pruebas arrimadas- no quedó constatada la veracidad de las operaciones (mutuos), se recurrió a la presunción contenida en el art. 18, inc. f) de la ley procedimental a fin de sustentar la impugnación del pasivo.-

V. Que cabe advertir que la cuestión a resolver se circunscribe a los montos que no fueran consentidos por la actora según surge del informe final de inspección y de la resolución apelada (vide fojas 158 de los a.a.).-

VI. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde analizar los agravios de la recurrente dirigidos a obtener la nulidad de la resolución apelada con sustento en la ausencia de motivación del procedimiento llevado a cabo por el organismo fiscal.-

En tal sentido, cabe recordar que la ley establece que el procedimiento de determinación de oficio se inicie con un acto administrativo por el que se confiere vista de las actuaciones, acto destinado a que el contribuyente pueda tomar conocimiento del accionar fiscal y de los cargos e impugnaciones que se formulan a fin de garantizar el derecho de defensa. Dicho procedimiento debe respetar el derecho del administrado de exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión del acto, de ofrecer las pruebas y también solicitarlas, y debe concluir con una resolución que haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto resulten conducentes a la solución del caso.

Así definido, el procedimiento de determinación de oficio es un procedimiento administrativo que concluye en un acto administrativo que, como tal, debe reunir los elementos que la ley 19.549 establece. Dicho texto normativo distingue los requisitos formales (artículo 8) y sustanciales (artículo 7), sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos, que son, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto; 2) la causa, 3) el objeto, 4) procedimiento, 5) la motivación y 6) la finalidad. Y es con sustento en la ausencia de motivación que el recurrente articula la nulidad del acto en crisis

Preciso es recordar que el inciso e) del artículo 7 de la ley 19.549 recoge la postura amplia que sobre la motivación había expresado un sector importante de nuestra doctrina nacional y exige que todo acto administrativo “Deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando además, los recaudos indicados en el inc. b) del presente inciso” (alude a la causa).

Comparto la idea expuesta por el Profesor Hutchinson en el sentido que la motivación aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales y que desde el punto de vista del particular responde a la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que pueda conocer efectiva y expresamente los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto (Hutchinson, T, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Tº I, pág. 159). Asimismo, dicha obligación reposa en los principios republicanos que exigen juridicidad y razonabilidad e imponen a la administración la obligación de explicar sus actos.

No cabe duda que para nuestra ley, todos los actos necesitan ser motivados, concepto que se desprende del citado inciso, en tanto expresa que el acto administrativo deberá exponer **“en forma concreta las razones”** que llevan a su dictado y su alcance variará según los casos y circunstancias.

En definitiva, la motivación es la manifestación y justificación del comportamiento jurídico administrativo y si bien no debe confundírsela con la causa, pues esta constituye los antecedentes de hecho y derecho del acto, se encuentran entrañablemente vinculadas a punto tal que el vicio de uno y otro no es indiferente para la existencia conjunta. En ese sentido, un acto podrá ser muy motivado, pero si la causa es ilegítima o falsa, de nada servirán las frases que lo justifiquen y motiven (vid. Coviello, Pedro José, “La Motivación del acto administrativo como medio de control judicial del ejercicio de las potestades discrecionales”, en “El Control de la Actividad Estatal, I. Asociaciòn de Docentes, UBA, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 2016, pág. 130 y sgtes).

VII. Que definida así la motivación, cabe advertir que la recurrente se limita a manifestar la ausencia de tal requisito, citando jurisprudencia y doctrina sobre el tema, pero sin señalar agravios concretos que demuestren su pedido.-

Por otra parte, tanto de la vista (vide fojas 77/80 de los a,a,), como de la resolución apelada surge una explicación clara y concreta de los hechos y el derecho que se tuvieron en cuenta para iniciar el

procedimiento de determinación de oficio y concluir con el dictado de aquél.-

En consecuencia, corresponde rechazar la defensa de nulidad opuesta por la recurrente, con costas.-

VIII. Que sentado lo que antecede, corresponde expedirse sobre los agravios dirigidos a cuestionar el criterio fiscal que impugnó los pasivos declarados y los consideró incrementos patrimoniales no justificados.

Previamente, entiendo oportuno examinar si la metodología seguida por el ente fiscal se adaptó a la normativa vigente, debiendo destacarse que en el caso sub examine, se utilizó la presunción contenida en el inc. f) del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

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

Asimismo, la norma establece un orden cronológico a seguir, pues la administración podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no se cuenten con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Es decir, en primer término deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo deberá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente “con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente” (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, “Cafiero y Pollio S.A.”, 28/6/2001).

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.

IX. Que en función de lo expuesto, la cuestión a resolver gira en torno a determinar la procedencia del ajuste en el impuesto a las ganancias, como consecuencia de la impugnación realizada por el Fisco Nacional de los pasivos declarados por la recurrente, toda vez que entendió que no cuentan con respaldo documental suficiente y, en consecuencia, procedió a aplicar las presunción contenida en el inciso f) del art. 18 de la ley 11.683.

Ello así, y a la luz del relato efectuado, puede afirmarse que el ente fiscal recurrió válidamente a la estimación sobre base presunta en atención a no contar con elementos de prueba lo suficientemente representativos de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y documentación que lleva el recurrente. Estimación que resulta viable en esos supuestos.

Sentado ello, 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.

Baste recordar el criterio de la Alzada, recogido entre muchos otros, en la causa "Valle Escondido S.A." de fecha 17/05/16, la Sala IV, donde sostuvo que "*...la prueba tendiente a comprobar la realidad de un pasivo debe ser en casos como el presente particularmente indudable. Para ello, resulta necesaria la demostración de la secuencia completa de la operatoria llevada a cabo, en particular, la acreditación de la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación del préstamo a la actividad comercial de éste, y su posterior restitución (conf. "Club vacacional S.A. c/ Dirección General Impositiva c/ recurso directo de organismo externo", sent. Del 14/4/16...*".

Al respecto, cabe señalar que la actora aportó como prueba documental, notas en copias simples de reconocimiento de deudas con terceros –mutuos gratuitos-, los que fueron observados por la inspección por carecer de fecha cierta, de datos para acreditar la identidad de los prestamistas y con la firma de una de las partes sin aclaración.-

Ello así, preliminarmente entiendo que la cuestión se desplaza a determinar si los mentados convenios tienen virtualidad para ser oponibles a terceros, en este caso, al Fisco Nacional.

En principio, cabe recordar que el artículo 973 del Código Civil (vigente a la sazón) establecía que "La forma es el conjunto de las prescripciones de la ley, respecto de las solemnidades que deben observarse al tiempo de la formación del acto jurídico; tales son: la escritura del acto, la presencia de testigos, que el acto sea hecho por escribano público, o por un oficial público, o con el concurso del juez del lugar".

Por su parte, el artículo 1034 disponía que "Los instrumentos privados, aun después de reconocidos, no prueban contra terceros o contra los sucesores a título singular, la verdad de la fecha expresada en ellos" y aclaraba en su artículo 1035 que "Aunque se halle reconocido un instrumento privado, su fecha cierta en relación a los sucesores singulares de las partes o a terceros, será: 1° La de su exhibición en juicio o en cualquiera repartición pública para cualquier fin, si allí quedase archivado; 2° La de su reconocimiento ante un escribano y dos testigos que lo firmaren; 3° La de su transcripción en cualquier registro público; 4° La del fallecimiento de la parte que lo firmó, o del de la que lo escribió, o del que firmó como testigo".

Estos últimos preceptos disponen que los instrumentos privados, aún después de reconocidos, no prueban contra terceros la verdad de la fecha cierta en ellos expresada, la cual se adquiere por alguno de los métodos allí descriptos. La falta de tal requisito, si bien puede no provocar la invalidez del contrato entre las partes, cuando no fue extendido por instrumento público, da lugar a su inoponibilidad frente a terceros ajenos al negocio.

Este criterio ha sido, por otra parte, el sustentado por nuestro Máximo Tribunal al señalar que "…el mutuo puede ser contratado verbalmente, pero no podrá probarse sino por instrumento público, o por instrumento privado de fecha cierta…" (vid. Autolatina Argentina S.A., 15/3/2011).

De todo lo dicho podemos colegir que los mutuos que obran en las actuaciones administrativas, por medio de los cuales el recurrente intenta probar los pasivos cuestionados carecen de fecha cierta por lo tanto no resultan oponibles a terceros, toda vez que no reúnen ninguno de los supuestos previstos en el citado artículo 1035 del Código Civil, razón por la cual no resultan conducentes a los fines de acreditar los dichos del recurrente.

X. Que ahora bien, y con relación a los préstamos entre familiares, cabe señalar que esta Sala, en su anterior composición, ha sostenido que *"… si bien al tratarse de créditos entre parientes resulta plausible considerar que no se observen ciertos requisitos formales en su documentación (que en otros casos se exigirían) ello es así cuando aquellos no tienen más consecuencias que las limitadas al ámbito familiar, más no por ejemplo, en las tributarias, en donde el cumplimiento de esas formalidades para acreditar la realidad de los hechos es indispensable o, por lo menos, suplir las mismas con pruebas que demuestren esa realidad"* (conf. "Montemagiore, Fortunato de fecha 7 de mayo de 1998).

En este sentido, y de conformidad con la jurisprudencia pacífica sobre este tema se concluyó que a los mutuos celebrados entre parientes no se les requiere un excesivo rigor formal para demostrar su existencia. En efecto, resulta suficiente con que pueda probarse lo siguiente: a) La existencia de dinero disponible en cabeza del acreedor, b) la forma y disposición de los fondos mediante algún flujo de fondos, c) la aplicación de los fondos, d) la forma o modalidad de las devoluciones, e) la fuente de generación de los recursos para devolverlos.-

XI. Que en ese marco doctrinario, 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.

En consecuencia, corresponde analizar las pruebas aportadas por la recurrente en sede administrativa respecto a los pasivos impugnados.-

Con relación al préstamo efectuado por el Sr. Antonio Castro, la recurrente acompañó un documento donde surge que aquél obtuvo un préstamo por la suma de US$ 31.000.- de la firma "Los Grobo Inversora S.A" aproximadamente un año antes del mutuo aquí impugnado, el que fuera devuelto supuestamente con fecha 7/7/2008 según nota suscripta por el apoderado de aquella firma (vide fojas 103/105 y 106 de los a.a.).-

Respecto al mutuo celebrado con el Sr. Anibal Paulo acompañó una nota con carácter de declaración jurada reconociendo el préstamo, no acompañándose ninguna otra prueba al correspondiente a la Sra. Antonio María Paula Beleza.-

Cabe concluir entonces que el recurrente no acreditó de manera fehaciente la veracidad de los mutuos celebrados con sus familiares, resultando entonces a la postre meras afirmaciones dogmáticas que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo en la resolución apelada en autos. En efecto, no logró acreditar, entre otros, la capacidad financiera de los prestamistas (familiares), tampoco sus declaraciones juradas sobre la tenencia del dinero, el traslado del capital (entre aquéllos y la actora) y la posible restitución o modalidades para hacerlo, etc.-

A mayor abundamiento, resulta oportuno precisar que si bien en esta instancia tuvo oportunidad de probar sus dichos mediante las pruebas que ofreció (pericial contable, informativa y testimonial), luego de varios requerimientos, se dio por decaído su derecho a producirlas.-

En consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en autos, con costas.-

XII. Que finalmente corresponde expedirse respecto a la multa aplicada por el Fisco Nacional con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683.

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como

la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

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 el recurrente presentó su declaración jurada de impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2005 declarando deudas, las que fueron impugnadas por carecer de documentación respaldatoria idónea.-

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

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que "…surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen".

"Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es 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)".

"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 tales condiciones, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que la recurrente omitió ingresar el impuesto en su justa medida, 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, razón por la cual se estima procedente reducirla al mínimo legal previsto por el artículo 45 de la ley ritual.

En función de lo expuesto, corresponde confirmar la multa aplicada, la que se reduce al mínimo legal del art. 45 de la ley de rito. Costas según los respectivos vencimientos.-

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán,.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Rechazar la nulidad opuesta por la recurrente. Con costas.-

2°) Confirmar la resolución apelada, reduciendo la sanción aplicada al mínimo legal del art. 45 de la ley de rito. Costas según los respectivos vencimientos.-

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1º Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.28 13:44:30 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.28 15:04:43 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.03.28 15:04:49 -03:00