

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 12 de junio de 2019**

**Fuente: circular de la repartición**

**Procedimiento tributario. Sanciones. [Ley 11.683, art. 45](#). Responsables por deuda propia y por deuda ajena. Responsabilidad solidaria. Se confirma la resolución apelada. Cordero Hnos. S.R.L. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.**

En Buenos Aires, a los 12 días del mes de junio de 2019, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Rubén A. Marchevsky (Vocal titular de la 3ra. Nominación) y Laura A. Guzmán (Vocal titular de la 2da. Nominación) y a fin de resolver la causa N° 36.349-1, caratulada: “Cordero Hnos. S.R.L. s/recurso de apelación”.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que, a fs. 8/14 se interpone recurso de apelación contra la resolución administrativa suscripta por la Jefa (mt.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional San Juan de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de fecha 26 de abril de 2012, mediante la cual se le aplicó a la contribuyente una multa correspondiente al impuesto a las ganancias, por el período fiscal 2001, con sustento en lo establecido por el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones).

Se agravia la actora de que el Fisco Nacional le habría aplicado una sanción pecuniaria como responsable por deuda propia en lugar de hacerlo a los administradores responsables de la sociedad. Ello por cuanto entiende que debe aplicarse el principio del derecho penal por el que sólo puede ser reprimido quien es culpable, es decir, aquél a quien la acción punible puede serle atribuida porque hubo dolo o culpa en su accionar.

Refiere que, como surge del propio acto apelado, si bien la sanción fue encuadrada en el marco del art. 45 de la Ley 11.683 el organismo fiscal ha apreciado la conducta desplegada como dolosa, pero que no correspondía su encuadre dentro de los parámetros del art. 46 de la ley de rito en virtud de que el período fiscal en cuestión es anterior a la reforma introducida por la Ley 25.795.

En este sentido razona que existió dolo o culpa por parte de los gerentes que administraban la sociedad durante el período ajustado, los que incurrieron en la falta de cumplimiento de los deberes a su cargo, entre ellos el de pagar los impuestos en la medida legal.

Expone que la doctrina distingue dos clases de sujetos en la relación tributaria, aquellos que realizan en sí el hecho imponible y aquellos otros que son sujetos no porque se verifique el hecho imponible sino porque la ley le atribuye la obligación o responsabilidad del pago con su propio patrimonio. Los Directores, gerentes y demás representantes legales de las personas jurídicas de existencia ideal se encuentran en el segundo grupo.

En este sentido razona que la responsabilidad solidaria de los directores y administradores es personal, porque surge de un hecho u omisión imputable a su persona, y subsidiaria, porque responden con su patrimonio si las empresas que administran no abonan el tributo ante la intimación administrativa de pago, previa determinación de oficio. Por ello afirma que se encontraría justificada la extensión de la

responsabilidad solidaria a quienes facilitaron el accionar ilícito al haber dejado de ingresar el impuesto cuando legalmente correspondía.

Opina que el Fisco Nacional habría dejado prescribir la causa penal impetrada contra los socios integrantes de la sociedad en la que se investigaba los hechos delictivos que coinciden con los calificados y castigados por el presente sumario, permitiendo que se produzca su sobreseimiento para luego, fundándose en el art. 20 de la Ley 24.769, sancionar a la contribuyente Cordero Hnos. S.R.L.

Afirma que estarían dadas las condiciones previstas por la ley procedimental para que la Administración fiscal hubiera ordenado el procedimiento de extensión de responsabilidad solidaria a los socios con mandato administrativo a la fecha en que se produjeron los hechos que conllevaron a la sanción, toda vez que los actos que se le imputan fueron materializados por los ex socios administradores en periodos fiscales anteriores a la compra-venta de acciones y cuotas societarias por parte de los actuales socios.

Agrega que, por tratarse de hechos culposos y dolosos, implican una responsabilidad personal la que sólo puede ser imputada a los anteriores socios. Entiende que en este punto radica la arbitrariedad de la resolución apelada por la cual se aplica una sanción a Corderos Hnos. S.R.L. desestimando el pedido de apertura del procedimiento de extensión de la responsabilidad a los ex socios y administradores de la firma, en clara violación del derecho de defensa de los actuales integrantes de la sociedad.

Invoca el principio constitucional “non bis in idem” por cuanto sostiene haber sido sometida en sede administrativa a un nuevo juicio por el mismo hecho toda vez que en sede penal la causa finalizó por prescripción de la acción penal, extinguiendo con ello la posibilidad de investigar los hechos y sancionarlos, con el sobreseimiento de los imputados, por lo que no puede mediante sumario administrativo en el que se han investigado las mismas conductas, atribuirse la comisión de hechos ilícitos pues se estaría ante un escándalo jurídico.

Por último, peticona que se revoque la resolución apelada y se disponga la iniciación del procedimiento de extensión de responsabilidad solidaria conforme el art. 8 de la Ley 11.683 contra los socios gerentes de la firma con mandato vigente al momento de cometerse las infracciones sancionadas.

II. Que a fs. 132/143 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso que oportunamente le fuera conferido y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la resolución recurrida, con costas a la actora. Hace reserva del Caso Federal.

III. Que a fs. 152 se requirió a las partes para que informen a este Tribunal si se encontraban cumplidos los requisitos exigidos por el art. 56 de la Ley 27.260.

A fs. 155 la representación fiscal manifestó que la obligación principal no estaba totalmente cancelada habiendo sido la misma insinuada dentro del concurso preventivo presentado por la recurrente.

A fs. 162 se intimó a la actora para que conteste el mencionado requerimiento y se le corrió traslado de lo manifestado por el Fisco Nacional, lo cual no fue cumplimentado por la interesada por lo que a fs. 164, pto. 1), se resolvió que siguieran los autos según su estado.

A fs. 171 se elevan los autos a consideración de la Sala y seguidamente se llaman a sentencia.

IV. Que previo a entrar en el estudio de la cuestión de fondo, corresponde rechazar el agravio esgrimido por la recurrente respecto de la violación del principio “non bis in idem”, en tanto habría sido

investigada en sede penal, habiéndose dictado su sobreseimiento, por lo cual no podría, mediante sumario administrativo, investigarse las mismas conductas.

En lo que aquí interesa cabe recordar que, el art. 20 de Ley 24.769 establece que “La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos”.

“La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el art. 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales”.

“Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”.

Al respecto, amplia jurisprudencia se ha expedido respecto a que una recta interpretación de la norma citada, es la de establecer un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal, la administrativa y la contencioso-administrativa. En efecto, es competencia exclusiva de la justicia penal el decidir si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria, lo que equivale a decir que en dicha sede sólo se indaga sobre la posible comisión de un ilícito dentro de ese marco represivo, ya que la competencia para determinar el encuadre fiscal sólo es competencia del organismo recaudador, de este Tribunal Fiscal de la Nación y, en su caso, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Herranco S.A., Sala A, 2/3/2005; Mascardi, Carlos Gustavo, Sala 1, C. N.A.C.A.F., 30/11/2004, entre otros).

Asimismo, la Alzada en la causa “Almeida, Nora Mabel”, del 18/3/2006, ha sostenido que “Dicho artículo consagra la posibilidad de que, a pesar de haberse radicado una denuncia penal por un delito previsto en esa ley, ello no impide la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional”.

“Más establece un claro límite al disponer que no se podrá dictar resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos”.

“La finalidad de ello es evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos, ya que resultaría un dislate que, por un lado, la sentencia judicial afirmara que el hecho imputado no existió, y que por otro la resolución administrativa decidiera la existencia de ese mismo hecho”.

“Asimismo, el último párrafo del art. 20 establece otra limitación a la causa administrativa: “la resolución en la cual la autoridad administrativa imponga las sanciones que correspondan no podrá alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal”.

“Ello tiende a evitar contenidos contradictorios sobre cuestiones fácticas entre la resolución administrativa y la sentencia judicial”.

“La norma habla de “sentencia judicial”, lo cual implica el dictado de una sentencia condenatoria o absolutoria”.

“En tal sentido, si el sobreseimiento se dispuso por una causal objetiva, es decir, porque el hecho no se cometió o porque es atípico, tiene que referirse esencialmente a lo fáctico, por lo que la resolución administrativa no puede alterar tal declaración sobre los hechos”.

“Pero si el sobreseimiento se dispone por una causa extintiva de la acción penal, como la prescripción, lo cual no se refiere a cuestiones fácticas, nada impide que los hechos sean valorados por la autoridad administrativa para la determinación de la sanción”.

V. Que tampoco puede prosperar la defensa fundada en que la sanción apelada debió haber sido impuesta a los socios, y no a la actora, como responsable por deuda propia, a través del procedimiento de extensión de responsabilidad solidaria.

Ello por cuanto yerra la recurrente al pretender que la responsabilidad solidaria prevista por el art. 8 de la Ley 11.683 sea extendida de forma automática, por parte del organismo recaudador, a los socios que tuvieron mandato durante el período en que se produjeron los hechos sancionados, en razón de la naturaleza penal de la multa aplicada y dada la caracterización como dolosa de la conducta desplegada.

La ley de procedimiento tributario define a los responsables por deuda propia en su art. 5, incluyendo en sus incs. b) y c) a las personas jurídicas y a las sociedades, en tanto en su art. 6 detalla a los denominados responsables por deuda ajena contemplando en su inc. d) a los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el art. 5 en sus incs. b) y c).

A su vez, en el art. 8 –texto vigente a la zazón– prescribe que “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 primeros 5 (cinco) incisos del art. 6 cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores tributarios no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del art. 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la Administración Federal de Ingresos Públicos que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales;”.

Asimismo, la ley de rito en cuanto a quiénes son los sujetos responsables de las sanciones estipula en su art. 54 que “No están sujetos a las sanciones previstas en los arts. 39, 40, 45, 46 y 48 las sucesiones indivisas. Asimismo, no serán imputables el cónyuge cuyos réditos propios perciba o disponga en su totalidad el otro, los incapaces, los penados a que se refiere el art. 12 del Código Penal, los quebrados cuando la infracción sea posterior a la pérdida de la administración de sus bienes y siempre que no sean responsables con motivo de actividades cuya gestión o administración ejerzan.

Todos los demás contribuyentes enumerados en el art. 50, sean o no personas de existencia visible, están sujetos a las sanciones previstas en los arts. 39, 40, 45, 46 y 48, por las infracciones que ellos mismos cometan o que, en su caso, les sean imputadas por el hecho u omisión en que incurran sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios, o con relación a unos y otros, por el hecho u omisión de quienes les están subordinados como sus agentes, factores o dependientes”.

Extendiendo dicha responsabilidad a través del art. 55 que indica que “Son personalmente responsables de las sanciones previstas en el art. 38 en los arts. 39, 40, 45, 46 y 48, como infractores de los deberes

fiscales de carácter material, o formal (arts. 6 y 7) que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandatos o gestión de entidades, patrimonios y empresas, todos los responsables enumerados en los primeros 5 (cinco) incisos del art. 6”.

Sentado ello, no resulta ocioso recordar lo expresado por esta Sala, en otra integración, en los autos Barrenechea, Ignacio José María, del 16/6/1998, respecto de la naturaleza jurídica de la responsabilidad solidaria respecto a que “... son dos las obligaciones que se instituyen, a través de los preceptos transcriptos, no de diversa estructura jurídica, sino que son colocadas en un grado diverso: la una, obligación principal; la otra, la obligación de garantía de aquella y dependiente, por lo tanto, de ella”.

Asimismo, receptando el análisis realizado por el Dr. Martínez en la causa “Salvatierra, Mario Rodolfo y otros”, del 2/10/1975, expuso que “... es innegable que la hipótesis no puede ser jamás la de la existencia de una obligación única a cargo de diversos deudores, cuyo cumplimiento pueda el acreedor exigir indistintamente a cualquiera de ellos, sino la de una obligación principal o primaria y otra u otras accesorias de tal modo que el acreedor, es decir, el Fisco Nacional, únicamente puede hacer valer sus derechos siguiendo un orden preestablecido que la obligación que la ley fiscal pone a cargo de esos directores o gerentes es una obligación de garantía es incuestionable; pero lo es también que esa obligación de garantía es solidaria ... y esto, porque aquéllos responden no como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto, desde que la suya no es una obligación propia, sino como responsables de la deuda ajena. La solidaridad no quita, pues, a esta obligación de garantía su carácter subsidiario”.

En este mismo sentido, nuestro Máximo Tribunal se ha expedido en el precedente “Brutti Stelia Maris”, del 30/3/2004, en el cual dijo, respecto del art. 18, inc. a) de la Ley 11.683 –actual art. 8–, que de su lectura “... se evidencia que la responsabilidad del solidario nace sólo frente al incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago cursada por el organismo recaudador” y que la inobservancia de la intimación cursada al deudor principal es la “... condición necesaria para la extensión de la responsabilidad al solidario”, “... siendo éste el hecho que habilita, según lo pienso, al organismo fiscal a extender la responsabilidad ... concluyendo así que la resolución que fije el tributo y/o establezca la responsabilidad solidaria en el caso concreto por parte el organismo recaudador “... sólo puede dictarla una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita –en forma subsidiaria– la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena”.

Por todo ello, lo solicitado a este Tribunal respecto de que sea extendida la responsabilidad solidaria a los socios actuantes, resulta a todas luces improcedente y toda vez que el acto administrativo en estudio fue dictado bajo una estricta aplicación de las normas legales, corresponde examinar si el mismo se ajusta a derecho.

VI. Que por otra parte corresponde aclarar que, si bien le asiste razón a la recurrente en cuanto a que el juez administrativo ha expresado en su resolución condenatoria que se encontraría acreditado el dolo en el accionar de la firma, la figura infraccional que efectivamente se le ha aplicado es la contemplada en el art. 45 de la ley de rito, la cual es de naturaleza culposa, por lo que no merecen tratamiento alguno los agravios vertidos por la actora basados en la figura dolosa.

VII. Que sentado lo anterior, corresponde ahora resolver si la multa aplicada se ajusta a derecho.

Conforme se desprende de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados, el organismo recaudador en el ejercicio de las facultades que le son propias, dio inicio a

una fiscalización a la contribuyente, mediante orden de intervención N° 5233, por la cual se la verificó respecto del impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2000 a 2003, del impuesto al valor agregado, períodos fiscales 03/2001 a 09/2004, del impuesto a la ganancia mínima presunta, períodos fiscales 2000 a 2003, y del impuesto sobre los bienes personales, acciones y participaciones societarias, períodos fiscales 2002 y 2003.

Conforme el Informe Final de Inspección, obrante a fs. 109/115 del Cuerpo N° 1 Ganancias de las actuaciones administrativas, la presente verificación tuvo origen como consecuencia de la falta de presentación por parte de la contribuyente de las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y ganancia mínima presunta.

Se circularizó a clientes, proveedores y entidades bancarias. Los proveedores que respondieron a las circularizaciones cursadas manifestaron no haber comercializado con la actora y uno de ellos manifestó que había realizado una operación con la firma pero que la misma había sido anulada a través de una nota de crédito.

A los efectos de determinar la materia imponible en el impuesto a las ganancias 2001, toda vez que la contribuyente no presentó la correspondiente declaración jurada, la fiscalización partió de la información incluida en los Estados Contables de la firma correspondiente a dicho ejercicio.

Se requirió a la contribuyente que aportara la documentación respaldatoria de las operaciones de compras observadas, como así también que acreditara la forma de cancelación de las mismas, solicitud que no fue satisfecha.

Por ello, el Fisco Nacional impugnó dichas operaciones de compra por no haberse aportado la documentación respaldatoria de las mismas, ni de los medios utilizados para su cancelación, con fundamento en el art. 34 de la Ley 11.683.

Ello así, mediante la Res. 158/07 (División Jurídica de la Dirección Regional San Juan de la A.F.I.P.-D.G.I.) se determinó de oficio la obligación impositiva de la contribuyente correspondiente a del impuesto a las ganancias, por los períodos fiscales 2000 a 2003, difiriendo la instrucción del sumario para el período 2001, en los términos del art. 20 de la Ley 24.769.

El Fisco Nacional realizó la correspondiente denuncia penal ante el Juzgado Federal N° 2 de la Provincia de San Juan en la cual se resolvió, con fecha 21/10/2010, declarar extinguida la acción penal por haber operado la prescripción y sobreseer a los imputados (A/A - Cpo. N° 4 Ganancias fs. 672/686). En tales circunstancias, habiendo quedado firme la mentada sentencia, se instruyó el correspondiente sumario administrativo en virtud de lo establecido por el art. 20 de la Ley Penal Tributaria.

El juez administrativo consideró que la conducta de la contribuyente encuadraría “prima facie” en la figura del art. 45 de la Ley 11.683 al haber omitido el pago del impuesto correspondiente mediante la falta de presentación de la declaración jurada respectiva.

Aclarando que se considera la forma dolosa en la omisión del gravamen, no obstante ello, la misma queda subsumida en la figura del art. 45 de la ley de rito, por tratarse de omisiones de pago mediante falta de presentación de declaraciones juradas, en un período anterior a la reforma introducida por la Ley 25.795.

VIII. Que el art. 45 de la ley procedimental –en su texto anterior al dictado de la Ley 27.430 y vigente al momento de cometido el ilícito– establecía que “El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta

de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% (cincuenta por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del art. 46 y en tanto no exista error excusable”.

El mencionado artículo tipifica una infracción –omisión culposa– que requiere la concurrencia de dos elementos, por una parte, la omisión de pago de impuestos y, por la otra, el medio comisivo, el que puede ser: 1) la falta de presentación de declaraciones juradas; o 2) la presentación de declaraciones juradas inexactas (en este último supuesto, en tanto el juez administrativo descarte la existencia de “declaración engañosa”). En lo que atañe al último supuesto, cabe establecer que la inexactitud exigida por la citada norma refiere a errores o diferencias en el contenido de las declaraciones juradas, configurándose el ilícito cuando éstas contienen tal vicio y, como consecuencia de ello, se omite total o parcialmente el impuesto correspondiente.

Exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta culpable del sujeto, es decir la existencia del elemento subjetivo. En cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y con la falta de presentación de las declaraciones juradas, corresponde concluir que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada, en atención a que se omitió el ingreso del tributo debido en tiempo y forma.

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

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

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

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

Por tanto, en autos, debe indagarse si al no presentarse la declaración jurada, se infringieron los deberes de cuidado mínimos referidos y si se produjo el resultado dañoso contemplado por la norma, circunstancias demostrativas de la presencia de un hecho culposo sancionable.

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

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

Ante todo es necesario recordar la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en autos: “Elen Valmi de Claret” de fecha 31/3/1999, donde al analizar la figura del art. 45 de la ley de rito, dijo: “... surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador”... Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena concluyó “... si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Resulta relevante destacar que la Sala C de este Tribunal se expidió en los autos Cordero Hnos. S.R.L. Expte. Nº 30.007-1 de fecha 3/11/2014, en el cual entendió sobre el acto determinativo del impuesto respecto del cual se ha aplicado la presente multa –Res. 158/07 (División Jurídica de la Dirección Regional San Juan de la A.F.I.P.-D.G.I.)– concluyendo que “... el criterio expuesto por el ente fiscal en las resoluciones apeladas no ha sido desvirtuado en la presente instancia, por lo que corresponde la confirmación de los ajustes practicados ..., con costas”, lo cual se encuentra firme.

Ello así y en tanto la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no aportó en autos ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente, tomándose sus dichos en meras afirmaciones dogmáticas sin sustento en la realidad fáctica. Es por ello que debe tenerse por acreditado el elemento subjetivo requerido en el tipo.

IX. Que en atención a los hechos verificados por el organismo fiscal y que fueron detallados en los considerandos precedentes, el contribuyente no logró desvirtuar lo afirmado con prueba suficiente que acredite la existencia de alguna causal exculpatoria, y confirmado los elementos subjetivo y objetivo que el ilícito en cuestión requiere para su configuración, corresponde confirmar la sanción aplicada, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Marchevsky.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1. Confirmar la resolución apelada, con costas.
2. Regular los honorarios de la Dra. Cinthia E. Giovanniello, en la suma de pesos tres mil seiscientos noventa y tres (\$ 3.693), por su actuación en autos en el carácter de apoderada del Fisco Nacional, y los del Dr. Hernán Andrés Spina, en la suma de pesos nueve mil doscientos treinta y cuatro (\$ 9.234), por su actuación en autos en el carácter de patrocinante del Fisco Nacional, las que quedan a cargo de la actora, teniendo en cuenta a tales fines las pautas fijadas en la Ley 21.839, modificada por Ley 24.432.

Se deja constancia que los montos regulados precedentemente no incluyen el impuesto al valor agregado y que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de

la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ª Nominación (Conf. art. 184, 4to. párrafo, de la Ley 11.683).

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

Fdo.: Rubén A. Marchevsky y Laura A. Guzmán (vocales).