República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-103877138-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 29 de Septiembre de 2022

Referencia: Distribuidora Duarte. Multa 45.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Edith Gómez (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el expediente N° **45.838-I** caratulado “ **DISTRIBUIDORA DUARTE HERMANOS SRL** s/apelación”.-

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fojas 13/18vta se interpone recurso de apelación contra una resolución de la AFIP-DGI de fecha 23/11/2015, mediante la cual se aplica a la recurrente una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.-

En primer término, plantea la nulidad del acto recurrido y del procedimiento que lo precedió.- Argumenta que no se cumplió con el artículo 7° incisos b), c), d), e) y f) de la ley 19549.-Agrega que también son nulos de nulidad absoluta e insanable por partir de presupuestos de hecho inexistentes y falsos, vulnerándose el art. 14 de dicho precepto legal.-

En ese sentido, añade una serie de causales en las que reposa la mentada nulidad, entre ellas, que la resolución no expone concretamente cuáles son las conductas omisivas que no se corresponden con los deberes de cuidado que debería haber observado al momento de reflejar su situación impositiva en las declaraciones juradas; que basa su imputación en especulaciones sin ponderar su realidad fáctica y económica; que no se merituan las pruebas debidamente acompañadas, producidas y agregadas a las actuaciones administrativas, las que utilizan e interpretan caprichosamente a su conveniencia.-

Tales circunstancias, sostiene, no responden a los límites de racionalidad que impone la realidad económica ni a los principios de razonabilidad y congruencia, respeto al debido proceso, legalidad y seguridad jurídica que imponen los elementos de configuración del tipo, la sustanciación del procedimiento y la emisión de los actos administrativos.-

Alega que dicha situación, afectó su derecho de defensa, por invertir el principio de inocencia al sentenciar que la presentación de una ddjj rectificativa de la original implica it so facto, una autodiscriminación y el reconocimiento de la comisión de una omisión de impuesto a las arcas fiscales.-

Con relación a la sanción aplicada, sostiene la carencia de la configuración de los elementos del tipo infraccional.- Al respecto, explica que posiblemente la inexactitud de las declaraciones juradas provendrían de la exteriorización de constantes saldos a favor, los que estaban perfectamente documentados y justificados pero que la fiscalización desconoció.-

Señala que el juez administrativo realiza tan solo una somera referencia a la ocurrencia de los elementos del tipo, concretamente, la existencia del elemento subjetivo la justifica por el solo hecho de haber conformado el ajuste fiscal con la presentación de las declaraciones juradas rectificativas.-

Invoca la figura del error excusable alegando que la aparente confusión en las registraciones contables y en la confección y presentación de las ddjj, surge con la implementación, por parte del ente fiscal, del régimen de facturación electrónica.-

A todo evento, solicita se contemple la aplicación de la eximición de la sanción, conforme el art. 49 en virtud de no ser reincidente, sin perjuicio que se le aplicó el beneficio de la reducción en su mínimo legal.-

Hace reserva del caso federal.-

II. Que a fojas 32/39 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 53 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la sala “A” y se ponen los autos para dictar sentencia.-

A fs. 41 se requiere a las partes que informen si la sanción apelada se encuentra alcanzada por los beneficios establecidos en la ley 27.260.

IV. Que previo a todo análisis, corresponde expedirse sobre los alcances de la ley 27.260.-

El artículo 55 la ley Nº 27.260 dispone que: “*Se establece, con alcance general, para los sujetos que se acojan al régimen de regularización excepcional previsto en este Título y mientras cumplan con los pagos previstos en el artículo anterior, la exención y/o condonación: a) De las multas y demás sanciones previstas en la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, en la ley 17.250 y sus modificaciones, en la ley 22.161 y sus modificaciones y en la ley 22.415 y sus modificaciones, que no se encontraren firmes a la fecha del acogimiento al régimen de regularización previsto en este Título; ...*”.

El artículo 56 de la citada Ley en su parte pertinente expresa: “*...Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de mayo de 2016, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha...*”. En tanto el artículo 57 de la misma dispone que “*El beneficio que establece el artículo 55 procederá si los sujetos cumplen, respecto del capital, multas firmes e intereses no condonados, algunas de las siguientes condiciones: ...b) Cancelación total mediante alguno*

de los planes de facilidades de pago que al respecto disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos...".

Por último el artículo 61 dice: "*Podrán regularizarse mediante el presente régimen las obligaciones fiscales vencidas al 31 de mayo de 2016, incluidos en planes de facilidades de pago respecto de los cuales haya operado la correspondiente caducidad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley. Asimismo, podrán reformularse los planes de facilidades de pago que se encuentren vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, excluidos aquellos mediante los cuales se haya solicitado la extinción de la acción penal, sobre la base del artículo 16 de la ley 24.769 y sus modificaciones, aplicándose las exenciones y/o condonaciones establecidas en el artículo 55 a los intereses resarcitorios, en la medida que no hayan sido cancelados a la fecha mencionada."*

Ante el requerimiento formulado a fojas 41, el Fisco Nacional manifiesta a fojas 42 que de acuerdo a la información brindada por la Agencia Sede Posadas, la actora registra acogimiento parcial al Plan H732356 de fecha 24/6/2015.- Añade que dicho plan se encuentra caduco y no regularizado, y con los pagos efectuados durante la vigencia del plan canceló en su totalidad el período 4/2013 y parciamente el período 6/2013. Los restantes períodos ajustados no han sido cancelados a la fecha.- En tal sentido, considera que no es procedente la obtención de los beneficios de condonación.- Posteriormente, ante otro requerimiento informó acerca de las causales de exclusión previstas en los incisos a), b) y c) de la mentada ley, no pudiendo informar respecto a la del inc e).-

Finalmente, ante un nuevo requerimiento el Fisco Nacional, en atención al dictado de la ley 27541, reitera lo informado anteriormente, esto es, que el plan se encuentra CADUCO y da más información precisa- En efecto, allí informa que: "*IVA período fiscal 04/2013 $ 6417.41.- (Total ajuste cancelado) IVA período fiscal 06/2013 $ 12158.11.- (Total adeudado al 18/10/2021 $ 5055.77.-) Períodos con pagos registrados en Sistema Cuentas Tributarias: IVA período fiscal 05/2013 $ 3914.35.-. Fecha de cancelación 29/5/2015 (Total adeudado al 18/102021 $ 11887.25.- IVA período fiscal 06/2014 $ 6444.75- Fecha de cancelación 22/7/2014 (Total adeudado al 18/10/2021 $ 6107.97.-)"*

En consecuencia, y no dándose en autos las circunstancias descriptas en la mencionada ley, atento a que no se ha dado cumplimiento con la obligación que diera origen a la multa referida en tiempo oportuno, no corresponde el beneficio de la condonación allí dispuesta.-

V. Que conforme se desprende del informe de inspección que obra a fs. 37/41 de las actuaciones administrativas acompañadas, con motivo de tareas de fiscalización que le son propias el organismo fiscal, con relación al impuesto al valor agregado, detectó diferencias entre el monto de compras declarado por la recurrente y lo informado por sus principales proveedores (Régimen de Factura electrónica).-

Ante el requerimiento efectuado, la contribuyente puso a disposición los registros contables y la documentación de respaldo, detectándose la falta de registro de comprobantes informados en base e-fisco, mediante el módulo de "Facturas Electrónicas".- Se constató la existencia de operaciones comerciales durante los períodos mensuales 10/2014 a 3/2015, presumiéndose que la omisión de presentación de ddjj por tales períodos fue para evitar el pago del impuesto en cuestión. Por tal razón, se procedió a notificar la ampliación de la orden de intervención hasta el mes de marzo de 2015.-

Conforme las diferencias observadas se procedió a realizar una proyección de la incidencia que dichos comprobantes omitidos tienen en la determinación de ventas presuntas para los períodos fiscalizados

en función de la detección de facturas de compras no declaradas.-

En atención al resultado de la fiscalización realizada, la recurrente conforma el ajuste efectuado y presenta declaraciones juradas rectificativas incorporando los saldos pretendidos.-

Con sustento en esos elementos, se inician el sumario correspondiente que culmina con el acto venido en recurso.

VI.- Que corresponde en primer término tratar los agravios dirigidos a obtener la nulidad del acto venido en recurso, con sustento en que allí no se cumplió con lo previsto en el artículo 7° incisos b), c), d), e) y f) de la ley 19549, lo que a su criterio, genera una violación del debido proceso y de su derecho de defensa.

Conforme lo dispone la ley ritual, el procedimiento sumarial debe iniciarse con un acto administrativo que confiere vista de las actuaciones, cuya finalidad reside en que el contribuyente pueda tomar conocimiento de la totalidad de las tareas desarrolladas y de los cargos formulados con el objeto de garantizar su derecho de defensa.

Este procedimiento permite la intervención del administrado, quien podrá exponer su defensa, ofrecer pruebas y solicitarlas, alegar y por último, exigir que el acto sancionatorio contenga expresa consideración de sus argumentos y de las cuestiones que fueran conducentes a la solución del caso. Como con acierto señalan Giuliani Fonrouge y Navarrine, “La intervención del imputado y la posibilidad de presentar descargo y ofrecer pruebas tienden a hacer efectivo el principio llamado del “debido proceso legal”, que se manifiesta mediante la garantía de la defensa en juicio, asegurada por el artículo 18 de la Constitución Nacional (cfr. “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Editorial Lexis Nexis, pàg. 456). Es por ello que la ley establece los pasos procesales que serán de cumplimiento obligatorio por parte del organismo fiscal. En esa dirección, el accionar contrario acarreará indefectiblemente la nulidad de la resolución dictada en consecuencia.

Ello es así por cuanto la nulidad se presenta como la sanción que se prevé contra los actos administrativos que resulten viciados por ausencia de alguno de los elementos esenciales o por haberse apartado o transgredido las formas preordenadas legalmente para su realización, privándoseles de producir sus efectos normalmente.

En ese sentido, debe recordarse que la ley 19.549, de aplicación supletoria en la materia, distingue los requisitos formales (artículo 8) y los sustanciales (artículo 7) sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos requisitos, y establece que son requisitos esenciales del acto administrativo, 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.

Es con sustento en la ausencia de tales requisitos –salvo el de competencia-, que a criterio del recurrente vulnera su derecho de defensa y debido proceso, que alega la nulidad del acto en crisis.

Ante todo, debe señalarse que del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas puede constatarse que se cumplió debidamente con las pautas establecidas en los arts. 70 y siguientes de la ley 11.683, toda vez que, mediante la resolución dictada, firmada por Juez Administrativo, surgen claramente los hechos tenidos en cuenta para achacarle la conducta reprimida, se le otorgó el plazo correspondiente de 15 (quince) días para que formule su descargo y ofrezca las pruebas que estimare convenientes para la defensa de sus derechos (Vid. Fs. 45/46 del sumario N° 294/2015 –M-). Asimismo, a fs. 48/50 obra escrito de defensa, el que fue merituado oportunamente.

En ese contexto, los argumentos del recurrente deben ser rechazados toda vez que encuentran sustento en la discrepancia con las conclusiones a las que arriba el ente fiscal para aplicar sanción. Más, preciso es señalar que tanto el acto que instruye el sumario como el acto recurrido detallan los elementos de hecho y derecho tenidos en cuenta por el Fisco Nacional y, en definitiva, su discrepancia con el encuadre jurídico o la valoración de los hechos realizada, eventualmente puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la revocación del acto, pero no a su nulidad.

Por último, el acto expone las razones y/o finalidad que llevaron al organismo fiscal a aplicar la sanción, por lo que no se advierte la vulneración del derecho de defensa alegado.

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad. Con costas.-

VII.- Que sentado lo que antecede, corresponde expedirse sobre la procedencia de la sanción apelada, que el ente fiscal aplica con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998).

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 ut supra; como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó mediante el régimen de Factura Electrónica, que el recurrente omitió declarar compras, lo que originó el ingreso de impuesto menor al correspondiente.

Dichos datos inexactos, fueron reconocidos por la propia contribuyente mediante la presentación de las rectificativas y la inclusión de la deuda por el impuesto, en un plan de Facilidades de Pago. De esta forma se admitió la materialidad de la infracción.

VIII.- Que ello asi, 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"

XI.- Que ante todo debe tenerse presente que si bien la presentación de declaraciones juradas inexactas no puede ser considerada como un elemento constitutivo de la conducta que se le imputa, no menos cierto es que ello acarrea consecuencias jurídicas que deben ser tenidas en cuenta. En efecto, la ley otorga a la presentación de declaraciones juradas carácter definitivo, con precisos y trascendentes efectos jurídicos, y "tienen carácter de estabilidad, es decir, adquieren virtualidad jurídica desde el momento de su presentación, en los términos del artículo 13 de la ley 11.683" y hace responsable al contribuyente por los datos que declara (conf. T.F.N., Galvez, Juan Manuel, 22/11/99, C.NFED.CONT. ADM., Sala III, Guimajo S.R.L.", entre muchos otros). Responsabilidad que debe ser analizada desde dos planos, uno vinculado con la obligación material, esto es, el impuesto declarado y otro penal, pues el declarante es responsable de la exactitud de los datos que contengan su declaración, sin que la presentación de una rectificativa posterior haga desaparecer aquélla responsabilidad inicial.

Máxime si se tiene en cuenta que la rectificación de la declaración jurada no puede ser considerada espontánea ni tempestiva, toda vez que fue consecuencia del accionar fiscal. Circunstancia ésta que deber ser tomada en consideración como corroborante de la concurrencia del elemento subjetivo requerido para tener por cometido el ilícito que se le imputa. No escapa a quien suscribe que las diferencias detectadas aparecieron reveladas y reconocidas una vez que se inició la fiscalización, accionar que hizo que el propio contribuyente incluyera la deuda en un plan de facilidades de pago.-

X.- Que por otra parte, no procede en el caso la figura del error excusable que invoca la contribuyente en su escrito recursivo, toda vez que para que se configure, éste debe ser esencial e inculpable y las razones invocadas por la recurrente no poseen la entidad suficiente para demostrar un accionar diligente que lo llevara a creer razonablemente que su conducta no lesionaría el interés del erario (conf. "Capri Muebles S.R.L." CNACAF Sala II, de fecha 28/4/94), asimismo quien pretenda exculpar una conducta, que resulta violatoria de los mandatos impuestos por las normas jurídicas, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de aquella, deberá acreditar fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta.(CSJN in re "Krill Producciones Gráficas S.R.L." del 8/6/1993, voto de los Dres. Belluscio y Petracchi), circunstancias que no se dan en los presentes autos.

XI.- Que finalmente entiendo oportuno referirme a la aplicación del artículo 49 de la ley 11.683, según la redacción dada por la ley 27.430.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro máximo Tribunal ha dicho que en materia penal tributaria resultan aplicables las normas del Código Penal, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código, por ser incompatible la norma penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella, con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos: 211:1567; 287:74 entre muchos otros).

Ello así, resulta imperioso recordar que el principio general es la **irretroactividad de la ley penal**, de modo que debe entenderse que aquélla debe aplicarse sólo a hechos acaecidos luego de su puesta en vigencia. Como bien explica el Dr. Zaffaroni, "la garantía de legalidad (art. 18 de la C.N.) tiene el claro sentido

de impedir que alguien sea penado por un hecho que, al tiempo de comisión no era delito, o de impedir que a quien comete un delito se le aplique una pena más gravosa que la legalmente prevista al tiempo de la comisión. Puesto que este –y no otro- es el objeto de la proscripción de la ley penal *ex post-facto*, el principio general de irretroactividad de la ley penal reconoce una importante excepción, consistente en la admisión del efecto retroactivo de la ley penal más benigna" (Zaffaroni, Eugenio R., "Manual de Derecho Penal, Parte General, Ediar, Bs. As, 1988, pág. 177).

Ahora bien, debe tenerse presente que tales leyes no sólo las que contienen precepto, sanción, sino también aquellas relacionadas con el derecho penal de fondo, y que por ello lo complementan, como son –por ejemplo- las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc. El concepto de ley penal más benigna receptada en el Código Penal debe ser aplicado –entonces- a todas las normas que conforman el concepto de ley penal.

En esa dirección, el mencionado autor enseña que la ley penal más benigna "puede tratarse de la creación de una nueva causa de justificación, de una nueva causa de inculpabilidad, de una causa que impida la operatividad de la penalidad, etc. Por otra parte, la mayor benignidad puede provenir también de otras circunstancias, como puede ser un menor tiempo de prescripción, una distinta clase de pena, una nueva modalidad ejecutiva de la pena, el cumplimiento parcial de la misma, las previsiones sobre condena condicional, libertad condicional, etc." (op. Citada, pág. 178 y sgtes.).

En ese contexto, la disposiciones contenidas en el artículo 49 de la ley ritual deben considerarse comprendidas en aquélla garantía toda vez que no hacen más que establecer condiciones de punibilidad, pues disminuyen el monto mínimo de los tipos contenidos en los artículos 45 y 46 del texto legal, cuando se verifican los requisitos establecidos por aquel precepto. Criterio que se ve ratificado por el propio legislador que distinguió dicho precepto de los otros, en un título específico y separarlo en un capítulo que denominó "Disposiciones comunes, **eximición y reducción de sanciones**" (conf. artículo 203 de la ley 27.430 dispuso que dispuso su sustitución. El resaltado es propio).

XII.- Que aclarado lo que antecede, cabe señalar que en el acto en recurso, el Juez administrativo recurrió válidamente a la norma vigente al momento de cometerse la infracción (art. 45 de la ley 11.683), sin apartarse del principio general en atención a que aplicó el mínimo de la escala previsto.

En tanto, con respecto a la aplicación vinculada con los aspectos que llevan a la reducción de la sanción, artículo 49 de la ley según la redacción dada por la ley 27.430, debo advertir que a mi criterio, en lo que refiere a la infracción en trato, resulta más benigna.

En efecto, a fin de determinar si una norma es más benigna debe analizarse un caso en concreto, pues "Ante la complejidad de los elementos que pueden tomarse en consideración para determinar cuál es la ley penal más benigna, no es posible hacerlo en abstracto, sino que se debe plantear frente al caso concreto. De esta manera, se resuelve hipotéticamente el caso conforme a una y otra ley, comparándose luego las soluciones para determinar cuál es la menos gravosa para el autor. En esta tarea, deben tomarse por separado una y otra ley, pero no es lícito tomar preceptos aislados de una y otra, sino cada una en su totalidad." Op. Citada, pág, 179).

En ese contexto, el actual artículo 49 de la ley de rito, disminuye el monto de la reducción, que antes era de un tercio y en la actualidad es de un cuarto, cuando el contribuyente presenta declaraciones juradas originales o rectificativas en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la

notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección, situación que se da en la especie.

Por ello, corresponde confirmar la sanción, en su mínimo legal, con la reducción a un cuarto de conformidad con en el artículo 49, en su actual redacción, de la ley 11.683 (t.o.v.). Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

XIII. Que en consecuencia, voto por: 1) Rechazar la nulidad planteada por la actora. Con costas.- y 2) Confirmar la sanción, en su mínimo legal, con la reducción a un cuarto de conformidad con el artículo 49, en su actual redacción, de la ley 11.683 (t.o.v.). Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y a los Considerandos IV y V.

II.- Que, en cuanto a la nulidad tratada en el Considerando VI, comparto voto por su rechazo, de acuerdo a los argumentos expuestos en los Considerandos VII a X, pero difiero en la imposición de costas autónoma aplicada por la vocal preopinante. En efecto, corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia del 24/08/2007), por cuanto *"…al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto –en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial…".*

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó 'como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal' (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia"* (B- 485-XLV, "Bolland y Cia S.A", sentencia del 21/02/2013).

III.- Finalmente, en lo que se refiere a la eximición solicitada por la recurrente, considero a partir de lo establecido en el artículo 49 de la ley 11.683, vigente al momento de emisión de la resolución apelada, que resulta correcta la graduación con la reducción de la multa efectuada por el juez administrativo interviniente.

La Dra. Gómez dijo:

I – Que adhiero a los fundamentos expuestos en el Considerando VI del voto de la Vocal Instructora y en consecuencia corresponde desestimar el planteo de nulidad articulado por la actora, haciendo notar que en este caso no procede la imposición autónoma de costas, puesto que, si bien el planteo mereció un

tratamiento previo por razones de lógica precedencia, ni la actora ni este Tribunal le otorgaron el carácter de previo y especial pronunciamiento (conf. Criterio CSJN, in re “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

II - Que respecto a la procedencia de la sanción aplicada en los términos del art. 45 de la ley de rito fiscal, la aquí recurrente conformó el ajuste propuesto por la inspección actuante, quedando configurado el aspecto objetivo previsto en dicha norma.

A su vez, la recurrente no ofreció prueba a fin de demostrar la ausencia de negligencia respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias de su parte y sus agravios son meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover el criterio fiscal. En esta línea, tampoco se configura la causal de error excusable, toda vez que no se trata de una cuestión suscitada por existir dificultad en la interpretación de las normas tributarias seguida de una actitud diligente de parte de la actora.

III- Sentado ello, corresponde referirse a la graduación de la sanción aplicada. Que la ley 27430 (B.O. 29/12/2017), cuya vigencia resultara posterior a la comisión de la infracción imputada a la recurrente en autos, modificó el art. 49 de la ley de rito fiscal estableciendo en su segundo párrafo que: “Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del artículo 36 y no fuere reincidente en las infracciones, previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal.”

Que de acuerdo a lo normado por el art. 2 del Código Penal, estamos en presencia de una ley penal que resulta más benigna para la recurrente, toda vez que la modificación introducida por la ley 27.430, importa la aplicación de un cuarto del mínimo legal del art. 46, mientras que el acto apelado impuso un tercio del mismo.

Que al respecto la Sala A de este Tribunal in re “Pinto, Roberto Vicente” (sentencia del 10 de abril de 2006) ha expresado que: “La ley penal más benigna receptada por el artículo 2 del CP (con obvia jerarquía "legal"), y constitucional a partir de la reforma del año 1994, debe ser aplicada a normas penales "stricto sensu" y a las "lato sensu".”

“Y ello es así por cuanto se entiende por ley penal más benigna no simplemente a la que en su sanción conmina con "menor pena" sino aquella que, aun cuando tenga mayor pena contemple, por ejemplo, una excusa absolutoria o una causa de justificación específica o cualquier condición que excluya la punibilidad”.

“El derecho penal es un todo sistemático que exige que sus disposiciones se interpreten concordantemente, respetando la jerarquía de las normas y en la medida de lo posible, conservando la validez de todas sus disposiciones. De tal forma el tipo penal debe ser interpretado en esa inteligencia y sólo puede ser modificado por otras disposiciones que amplían o restringen su aplicabilidad: Por ejemplo disposiciones relativas a la tentativa y/o la participación criminal”.

“En ese contexto, la disposiciones contenidas en el artículo 49 de la ley ritual no hacen más que establecer condiciones de punibilidad, toda vez que disminuye el monto mínimo de los tipos contenidos en los artículos 45 y 46 del texto legal, cuando se verifican los requisitos establecidos por aquel precepto. Podemos colegir entonces, que complementan el tipo aplicado en el caso de autos, contenido en el artículo 46”.

Asimismo, cabe necesariamente traer a colación que tanto el art. 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos como el 15 inc. 1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos establece que "… Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará con de ello".

Por lo expuesto, verificándose los supuestos de hecho previstos en el segundo párrafo del artículo 49 según redacción de la ley 27.430 y siendo más benigna la redacción impuesta que el anterior, corresponde graduar la sanción impuesta en un cuarto (1/4) del mínimo legal .

IV- Por lo expuesto, corresponde confirmar la multa impuesta con la reducción prevista en el segundo párrafo del art. 49 de la ley de rito fiscal, según reforma operada por la ley 27.430. Costas por los respectivos vencimientos.

En mérito al resultado de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Confirmar la sanción, en su mínimo legal, con la reducción a un cuarto de conformidad con el artículo 49, en su actual redacción, de la ley 11.683 (t.o.v.). Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.28 17:25:05 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.29 07:44:39 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.29 14:37:50 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.09.29 14:37:51 -03:00