República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-35840860-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 12 de Abril de 2022

Referencia: Gol Pedro. Sentencia. Multa

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) y Ruben Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente **N° 49.633**-I, caratulado: "**GOL, PEDRO** S/RECURSO DE APELACIÓN"

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 12/14 se interpone recurso de apelación contra cuatro resoluciones de la AFIP-DGI, fechadas todas el 19 de diciembre de 2018. Por dos de ellas, las Nros. 1197/18 y 1196/18, se aplican sendas multas con sustento en el artículo agregado a continuación del 39 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y por las Nros. 1195/18 y 1194/18 se aplican sendas multas con sustento en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 38 del mismo texto legal.

Sostiene que resulta inadmisible que por cada declaración jurada omitida se aplique una multa que en su conjunto arroja una significativa y excesiva cifra. Ello por cuanto debe existir una estrecha vinculación entre la omisión, la infracción y la sanción. Debe existir, dice, una lógica proporción entre la entidad de la infracción y la sanción. En ese sentido, considera que las resoluciones atacadas no guardan esa proporción por lo que solicita que sean contemplados esos justos parámetros.

En atención al carácter penal de las sanciones tributarias exige que se apliquen los principios del derecho penal. En esa dirección, considera que se lo sanciona dos veces por la misma conducta, vulnerándose el principio del *non bis in idem.* Efectúa una explicación doctrinaria de dicho principio y concluye que se lo está sancionando dos veces por la misma conducta.

Hace reserva del caso federal. Acompaña prueba documental.

II.- Que a fs. 20/24 vta. contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirmen los actos venidos en recurso. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas de la causa y hacer reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 28, en atención al dictado de la ley 27.541, se requiere a las partes que informen si se encuentran cumplidas las obligaciones formales que originaron las sanciones apeladas, habiendo dado cumplimiento a dicho requerimiento el Fisco Nacional comunicando que no surge de las bases del organismo que haya presentado las declaraciones juradas correspondientes a la RG 3685/2014.

A fs. 34 y 35 se ponen elevan los autos a conocimiento de la Sala A y pasan a sentencia, respectivamente.-

IV.- Que de acuerdo con lo que se desprende de las actuaciones administrativas acompañadas, con fecha 13 de julio de 2018 se inician sendos Sumarios, Nros. 09/019/2018/000144 y 09/019/2018/000145 por considerar al recurrente incurso en la infracción prevista en el primer párrafo del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

El primero de los sumarios se inicia frente al incumplimiento de la obligación de presentar las declaraciones juradas correspondientes al régimen de información establecido por la RG 3685/2014 (Régimen Informativo de Compras y Ventas), correspondiente a los períodos 01 a 12/2015 y 01 a 12 de 2016.

En tanto, el segundo se inicia frente a idéntico incumplimiento pero por los períodos 01 a 12/2017 y 01, 02 y 03 del 2018.

Mediante los sumarios Nros. 12/019/2018/000148 y 12/019/2018/000149, iniciados con fecha 13 de julio de 2018, se enrostra a la recurrente la conducta reprimida por el artículo agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

El primero de los sumarios se inició frente al incumplimiento de presentar las declaraciones juradas correspondientes al Régimen de Información de operaciones de compras y ventas, dentro del plazo de quince días que se le otorgara mediante los requerimientos de fecha 18 de febrero de 2018 y 8 de mayo de 2018, por los períodos 1 a 12 de 2017 y 1, 2 y 3 de 2018.

En tanto, el segundo se inició frente a idéntico incumplimiento, por los períodos fiscales 1 a 12 de 2015 y 1 a 12 de 2016.

Los sumarios concluyeron con los actos impugnados en autos, que aplican, en los dos primeros, sanción por encontrarlo incurso en la infracción prevista en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 38 de la ley 11.683 -t.o. v.- y en los otros dos, por infracción al artículo agregado a continuación del artículo 39 de la ley ritual.

V.- Que, en ese contexto, corresponde entonces tratar la procedencia de las sanciones aplicadas en virtud de los argumentos esgrimidos por el recurrente.

Como quedó dicho, las resoluciones Nros. 1194/2018 y 1195/2018 aplican al recurrente sendas sanciones con sustento en el primer párrafo del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones). Dicho precepto establece -en lo que aquí interesa- que *"La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dentro de los plazos establecidos al efecto, será sancionada -sin necesidad de requerimiento previo- con una multa de hasta pesos cinco mil ($ 5000.-)…."*.

Ello así, se achaca al recurrente el incumplimiento de obligaciones puestas a su cargo que tienen por finalidad facilitar la determinación, verificación y fiscalización del impuesto, en tanto la norma transcripta busca proteger el bien jurídico "administración tributaria", castigando las violaciones a los deberes de colaboración. Sobre el particular, nuestro Máximo Tribunal ha dicho que se tiene en miras aquellos que tiendan a "determinar la obligación tributaria o a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables" (Moño Azul S.A., 15/4/1993).

Cabe aclarar que en este caso no se requiere que exista un perjuicio patrimonial al Fisco, pues no adquiere relevancia el resultado de la acción que se sanciona.

Sentado lo que antecede y entrando a analizar la procedencia de la sanción, debe señalarse que teniendo oportunidad el recurrente de haber presentado pruebas que demuestren el cabal cumplimiento de sus obligaciones formales de información, no lo ha hecho, razón por la cual su conducta encuadra en la figura que prevé el artículo agregado a continuación del artículo 38 de la ley de rito. En efecto, tal como se desprende de las actuaciones administrativas acompañadas, mediante notas de fecha 18 de febrero de 2018 y 8 de mayo de 2018, y ante el incumplimiento del régimen de información de la RG 3685/2014, se lo intimó para que regularice su situación. Frente al incumplimiento se iniciaron sendos sumarios que concluyeron con los actos apelados. Debe destacarse que ni en sede administrativa ni ante esta instancia -como se dijo- alegó razones que justificaran su accionar, debiéndose destacar que en virtud de lo informado por la representante fiscal a fs. 33 aún no ha cumplido con su obligación formal de información.

Finalmente, entiendo que no resultan atendibles sus argumentos sobre el monto de la sanción en tanto considera que no debió aplicarse multa por cada declaración jurada omitida. Al respecto, debe tenerse presente que la RG 3685, estableció un régimen especial de emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos de comprobantes y de registración de operaciones, con el objeto de organizar un sistema para que determinados responsables suministren información sobre las operaciones de venta, compra, exportaciones e importaciones definitivas de bienes y servicios, locaciones y prestaciones efectuadas y recibidas. La norma reglamentaria establece los sujetos obligados, las operaciones comprendidas y el procedimiento. En cuanto al vencimiento, el artículo 5 de la Resolución General dispone que la presentación será mensual y deberá realizarse hasta el día de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada del impuesto al valor agregado correspondiente al período mensual que se informa.

De lo expuesto, se desprende nítidamente que el recurrente incumplió su deber de información tantas veces como omitió su presentación, por lo que el encuadramiento en la norma represiva y el monto de la sanción efectuado por el juez administrativo se advierte ajustado a derecho.

Ello así, en mérito a lo expuesto, voto en el sentido de confirmar las resoluciones Nros. 1194/2018 y 1195/2018, con costas.

VI.- Que por medio de las resoluciones Nros. 1196/2018 y 1197/2018 se aplican sendas sanciones por considerar que el recurrente incurrió en la conducta que reprime el primer párrafo agregado a continuación del artículo 39 de la ley ritual, precepto que dispone que *"Será sancionado con multas de PESOS QUINIENTOS ($ 500) a PESOS CUARENTA Y CINCO MIL ($ 45.000) el incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la Administración Federal de Ingresos Públicos a presentar las declaraciones juradas informativas —originales o rectificativas— previstas en el artículo agregado a continuación del artículo 38 y las previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

Esta norma, sanciona los incumplimientos a los requerimientos de presentación de declaración jurada informativa. De allí que yerra el recurrente cuando plantea la violación al principio penal "non bis in idem". En efecto, de la lectura de las normas sancionatorias cuestionadas surge claramente que se reprochan conductas distintas. Por medio del artículo 38.1 se sanciona la falta de cumplimiento a los deberes de información, en tanto el artículo 39.1 sanciona la falta de cumplimiento del requerimiento fiscal que intima su presentación.

Del relato efectuado en el Considerando IV se desprende que con fecha 13 de julio de 2018, se instruyeron sendos sumarios por cuanto el recurrente no presentó las declaraciones juradas correspondientes al Régimen de Información establecido en la RG 3685/2014. Ante la incomparecencia del contribuyente, el juez administrativo dictó los actos sancionatorios ahora apelados.

VII.- Que a efectos de resolver la procedencia de las sanciones apeladas entiendo oportuno recurrir a un precedente de esta Sala, en su anterior integración, que estableció la importancia del ejercicio razonable de las facultades discrecionales de la Administración en cuestiones como las que se debaten.

Se dijo entonces que: *"...la razonabilidad (garantía innominada e implícita derivada de los artículos 28 y 33 de nuestra Carta Magna) establece un límite que, excedido, se transforma en irrazonabilidad. Como lo ha escrito García Belsunce indagando el camino para encontrar ese límite "... lo razonable es lo axiológicamente válido según las circunstancias del caso, es decir, aquello justo...".*

El atributo -que no puede discutirse-, con que está investida la Dirección General Impositiva para fijar e imponer la cuantía de la sanción -en el caso de multa- no puede implicar desconocer que más allá de un eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción, ello no altera la naturaleza esencialmente punitiva de las multas tributarias.

El juez administrativo debe poner especial celo en el desarrollo de la delicada actividad que por ley le es confiada, en la que su guía debe ser evitar incurrir en la irrazonabilidad de sus decisiones y procurar una coherencia racional (léase razonada) que justifique la pena impuesta, atendiendo las peculiaridades de cada causa. Es que el principio de razonabilidad importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad y, en sentido positivo, la exigencia de arribar a un acto administrativo de un contenido razonable y con una decisión justa (cfr. Bidart Campos: "Derecho Constitucional" - T. II - págs. 118/199; CNFed. Cont. Adm. - Sala I - "Frigorífico Paso de Los Libres SA" - 31/10/1995)

" … Con acierto se ha escrito que el vicio de un acto afectado por exceso de punición es determinante de su irrazonabilidad, y que ésta se concreta en la falta de concordancia o proporción entre la pena aplicada y el comportamiento que motivó su aplicación. En otros términos, que la razonabilidad implica congruencia, adecuación de relación de medio a fin; el exceso identifica lo irrazonable (Marienhoff, Miguel S.: "El exceso de punición como vicio del acto administrativo" - LL - 1989 - T. E - pág. 969)" (Conf. Vesubio S.R.L., 6/7/2005).

En ese contexto, analizado el caso concreto de autos, cabe señalar que el juez administrativo no da las razones que justifiquen la aplicación del monto de la sanción, que es 27 veces el monto mínimo de la escala, haciendo una aplicación dogmática y automática de la norma.

Considero que tal circunstancia exigía del juez administrativo una adecuada consideración de los principios básicos del derecho penal y administrativo so pena de incurrir en un ejercicio abusivo de las

facultades sancionatorias de la administración. Destáquese que no existe una sola argumentación razonada que justifique la proporción y razonabilidad entre la pena aplicada y la conducta que motivó la sanción.

En virtud de lo expuesto, y sin que se adviertan razones que justifiquen apartarse del mínimo legal previsto por el primer párrafo agregado a continuación del artículo 39 de la ley de rito, corresponde reducir a ese monto, la pena impuesta. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones Nros. 1194/2018 y 1195/2018 y reducir las sanciones aplicadas en las resoluciones Nros. 1196/2018 y 1197/2018 a su mínimo legal.

Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.-

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar las resoluciones Nros. 1194/2018 y 1195/2018 y reducir las sanciones aplicadas en las resoluciones Nros. 1196/2018 y 1197/2018 a su mínimo legal.

Las costas se imponen en proporción a 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: 2022.04.12 13:27:30 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.12 19:42:31 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.12 19:42:32 -03:00