República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-56065928-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 3 de Junio de 2022

Referencia: Fran Salta. Multa. Prescripcion. Reencuadre

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En el día de la fecha se reúnen los Dres. Laura A. Guzmán (Vocal titular de la Vocalía de la 2da Nominación) y Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la 3ra Nominación) a fin de resolver el expediente Nº 47.880-I caratulado: "**FRAN SALTA S.A**. s/recurso de apelación",

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 11/32 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 22 de febrero de 2017, mediante la cual se aplica a la recurrente una multa con sustento en los artículos 46 y 49 de la ley de rito, correspondiente al impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2007 y 2008.

En primer término opone la defensa de prescripción de las facultades del fisco nacional para aplicar sanciones por los períodos discutidos. Entiende que no resultan aplicables en la especie las disposiciones contenidas en las leyes 26476 y 26860 referidas a la suspensión del plazo de prescripción por el término de un año en atención a que ellas solo pueden resultar aplicables a cuestiones sancionatorias que nacen con posterioridad a la vigencia de la norma modificatoria. Subsidiariamente entiende que no pueden aplicarse toda vez que no hizo uso de los beneficios establecidos en aquellas normativas.

Cita jurisprudencia en abono de su posición.

Subsidiariamente plantea la nulidad de la resolución sancionatoria por considerar que se aparta de la ley aplicable al establecer una sanción del 400% pese a estar regularizada la presentación de las declaraciones juradas objetadas. Entiende que el acto presenta notables deficiencias de fundamentación y adecuación lógica del derecho a los hechos, como lo exige la ley 19.549.

Considera que la resolución en crisis se encuentra inmotivada, pues no contiene expresión concreta de las razones que llevaron al juez administrativo a dictar el acto.

Asimismo, se agravia por la no aplicación del artículo 49 de la ley de rito.

Finalmente, expone los argumentos en los que reposa su defensa de fondo. Sobre el particular entiende que la falta de presentación de las declaraciones juradas no constituye un ardid idóneo para considerar configurada la conducta que reprocha el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones). Efectúa una importante cita doctrinaria y jurisprudencial.

Entiende que no ha realizado ninguna maniobra defraudatoria, pues ellas deben ser de tal magnitud que induzcan a error a la Administración. Debe existir, dice, un vínculo directo entre ambos elementos.

La figura exige, aclara, la existencia de un ardid o engaño, una puesta en escena que tenga entidad suficiente para provocar error en la víctima. Tanto la declaración engañosa como la ocultación maliciosa se subsumen dentro de la noción jurídica de ardid y/o engaño. Por tal razón no alcanza la mera omisión de la presentación de la declaración jurada para considerar configurada la figura típica de la norma mencionada.

Por ello entiende que en todo caso debería considerarse aplicable la figura de la omisión de impuestos prevista en el artículo 45 de la ley 11.683.

En definitiva, dice, la omisión de cumplir con el deber formal de presentación de la declaración jurada no puede ser considerada una acción relevante que torne procedente la figura de la defraudación.

Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 43/50 contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme el acto apelado, con costas.

Acompaña como prueba las actuaciones administrativas.

III.- Que a fs. 70/70 vta. obra la contestación del Fisco Nacional que manifestó que las obligaciones que originaron la sanción apelada se encuentran impagas así como que la recurrente no reviste carácter de Micro, Pequeña o Mediana Empresa, circunstancias que tornan improcedente la condonación prevista en la ley 27.561.

A fs. 72 se elevaron las actuaciones a consideración de la Sala A y a fs. 73 pasaron a dictar sentencia.

IV.- Que de acuerdo con lo que se desprende del informe final de inspección que obra a fs. 9/22 de las actuaciones administrativas acompañadas, en cumplimiento de funciones que le son propias la administración fiscal inició fiscalización a la firma recurrente a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En esa tarea, y a fin de controlar los gastos y compras computables y frente al incumplimiento de los requerimientos efectuados, se circularizó a los proveedores y clientes.

Se tuvieron en cuenta las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado presentadas por los períodos bajo control a fin de computar los ingresos en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias.

Luego de visitas efectuadas a la firma, se obtuvieron papeles de trabajo aportados por la apoderada de la recurrente. Analizados, no se constataron diferencias con los ingresos netos declarados en IVA como tampoco surgieron diferencias con las acreditaciones bancarias.

Se efectuaron ajustes por: gastos no relacionados con la actividad; gastos cuya deducción estaba duplicada; gastos no admitidos y adecuación de facturas que habían sido deducidas por el monto total y no por el neto. No surgieron diferencias entre los gastos informados y la información obtenida de terceros.

La recurrente conformó los ajustes efectuados y presentó las declaraciones juradas.

En atención a que los importes superaron la condición objetiva de punibilidad se efectuó la correspondiente denuncia penal con fecha 18 de diciembre de 2013, por el impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2007 y 2008. Con fecha 12 de diciembre de 2016 recayó sentencia que sobreseyó al responsable de la recurrente por extinción de la acción penal. En consecuencia, se inició mediante resolución de fecha 27 de diciembre de 2016 el correspondiente sumario que culminó en el acto que ahora se impugna.

V.- Que corresponde entonces analizar las defensas esgrimidas por la recurrente, debiéndose tratar en primer término –por una lógica cuestión de precedencia- la prescripción de las acciones del Fisco Nacional para aplicar la sanción apelada.

Cabe recordar que el artículo 56 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) establece –en lo que aquí interesa- que "*Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas, prescriben: a) por el transcurso de 5 (cinco) años en el caso de contribuyentes inscriptos, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Federal de Ingresos Públicos o que, teniendo esa obligación y o habiéndola cumplido, regularice su situación;…*"

En tanto, el artículo 58 del citado texto legal dispone que "*Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1 de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible*".

En ese contexto normativo y teniendo en consideración la fecha de cierre del ejercicio de la recurrente, el término de prescripción del período fiscal 2007 comenzó a correr el 1 de enero de 2008. En el caso del período fiscal 2008 comenzó a correr el 1 de enero de 2009.

VI.- Que en ese contexto fáctico y normativo, corresponde acoger el planteo efectuado por la recurrente con respecto al período fiscal 2007.

En efecto. Como he sostenido en anteriores pronunciamientos, no resultan aplicables en la especie, las disposiciones contenidas en los artículos 44 de la ley 26.476 y 17 de la ley 26.860 en tanto implican la aplicación retroactiva de una norma que coloca al contribuyente en una situación más gravosa, violatoria por ello de la garantía contenida en el artículo 2 del C.P.N. En efecto, reconocido el carácter punitivo de las multas tributarias, cabe recurrir a las normas del Código Penal, en la medidas 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; 267:74, entre muchos otros).

De tal forma, resulta de aplicación el principio que impide la aplicación retroactiva de leyes que impliquen empeorar las condiciones de los infractores, en cuyo concepto claramente debe incluirse las que establezcan un mayor tiempo de prescripción (vid. entre muchos otros, C.S.J.N., "Fisco Nacional c/César Demarco s/ejecución fiscal", 19/2/76). Debe tenerse presente que las leyes penales no son solo aquellas que contienen precepto y sanción, sino también las que se relacionan con el derecho penal de fondo, y que por ello, la complementan, como son por ejemplo las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc.

Ello así, entiendo que las facultades del Fisco Nacional para aplicar sanción por el período fiscal 2007,

prescribieron el 31/12/2012.

VII.- Que no ocurre lo mismo con el período fiscal 2008 toda vez que resulta de aplicación la suspensión al término de prescripción prescripta en el inciso d) del artículo 65 de la ley 11.683 –t.v. a la sazón-.

Por lo tanto, habiéndose formulado denuncia penal con fecha 18 de diciembre de 2013 y habiendo recaído sentencia el 12 de diciembre de 2016, el acto sancionatorio fue emitido antes de que prescribieran las facultades del Fisco Nacional.

En mérito a lo expuesto, corresponde hacer lugar a la excepción de prescripción articulada con respecto al período fiscal 2007 y rechazarla con respecto al período fiscal 2008. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

VIII.- Que sentado lo que antecede corresponde entonces tratar el resto de los planteos formulados por la recurrente, debiéndose tratar en primer término los argumentos dirigidos a obtener la nulidad del acto en crisis con sustento en la ausencia de fundamentación y motivación.

Ello así, dichos argumentos deben ser rechazados, toda vez que surge de la lectura del acto referido cuales fueron los hechos y el derecho en que se sustentan, además de guardar la debida correspondencia entre la exposición de motivos con la conclusión a la que se llega y haberse cumplimentado el procedimiento previsto para dictarlos, por lo que no se advierte afectación alguna de las garantías constitucionales de defensa en juicio y debido proceso.

Asimismo, tampoco resulta atendible la petición vinculada con la no aplicación del artículo 49 de la ley de rito, toda vez que la misma ha sido contemplada (vid. Considerando 16 y 18 del acto en crisis).

En definitiva, la recurrente disiente con las conclusiones a las que arriba el juez administrativo, circunstancia que puede llevar a que este Tribunal –de acoger su planteo- revoque el acto, pero no que lo anule.

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad articulada, con costas.

IX..- Que sentado lo que antecede, debo entonces analizar la procedencia de la sanción aplicada que el ente fiscal subsume en la conducta que reprocha el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Debe tenerse presente que en materia de ilícitos materiales por defraudación tipificados en el artículo 46 de la ley de procedimientos fiscales se deberá respetar la secuencia que se describe seguidamente, en orden a determinar si se verificaron sus elementos tipificantes.

En primer término se debe analizar el aspecto objetivo al evaluar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descripta sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un

ardid o engaño, es decir, con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, "el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada". Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que "*El elemento tipificante del art. 46 de la ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas.*" (conf. Damarco, Jorge H. (Director) "Tratado Jurisprudencial y Doctrinario", Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones", Cap. XXI, "Multa por defraudación", Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Ahora bien, la conducta sancionada por el artículo mencionado impone al organismo fiscal la carga de acreditar no sólo el elemento objetivo sino también el subjetivo, es decir la "voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas". En otras palabras, resulta necesario probar el despliegue de acciones u omisiones dirigidas a sustraerse del pago del impuesto como presupuesto de procedencia de la sanción. Por tanto, es indispensable que surja de las actuaciones administrativas la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se atribuye al responsable, que requiere la utilización de medios hábiles e idóneos para ocultar su real capacidad contributiva e inducir a error al Fisco Nacional.

X.- Que sentado lo que antecede, de la lectura de los antecedentes de la causa y del acto administrativo en crisis, surge que el juez administrativo tuvo como fundamento para encuadrar la conducta como dolosa las siguientes circunstancias: 1) que a efectos de verificar los gastos se procedió a efectuar circularizaciones a proveedores y clientes informados en el Régimen de Información Citi Ventas y que no presentó declaraciones juradas correspondientes al impuesto al impuesto y a las ganancias por los períodos fiscales 2007 y 2008 en término; 2) se analizaron los papeles de trabajo aportados y no se advirtieron diferencias con los ingresos declarados en IVA; 3) no surgieron diferencias entre los gastos informados y la información obtenida por terceros y 4) los ajustes son consecuencia de la documentación aportada por la propia contribuyente. Finalmente, la recurrente regularizó su situación presentado las declaraciones juradas.

Ello así no surge de la resolución que instruyó el sumario ni de la que aplicó la multa cual fue la maniobra fraudulenta desplegada por la parte actora. Es decir, no se describe, a partir de la norma tributaria aplicable, cómo la conducta del responsable tiene encuadramiento en la figura dolosa tipificada en el art. 46 de la ley de procedimiento fiscal.

En virtud de las circunstancias observadas en la causa, resulta lógico señalar que la falta de presentación de las declaraciones juradas no puede considerarse como una maniobra fraudulenta per se, máxime en el presente caso, en que el contribuyente se encontraba inscripto ante la AFIP y no se detectaron operaciones en el circuito marginal, sino que, por el contrario, las impugnaciones realizadas tuvieron origen en los propios datos con que contaba la administración fiscal y los aportados por el propio encartado. En ningún momento la administración expone los artilugios desplegados por la contribuyente que acrediten la intención deliberada de sustraerse del cumplimiento de su obligación material y de provocar el error en el organismo fiscal.

XI.- Que no obstante lo expuesto, en atención a los hechos relatados, los elementos que obran en los antecedentes administrativos, y si bien no se comparten las conclusiones del Fisco Nacional acerca de la

configuración de la conducta dolosa, lo cierto es que el recurrente omitió declarar el impuesto en su justa medida.

Como quedo dicho, si bien el Fisco Nacional no pudo probar en forma fehaciente y directa la conducta dolosa que le atribuye, la misma debe reputarse como cometida con culpa y por ello, encuadrarse en la figura que tipifica el artículo 45, salvo que se acredite la presencia de error excusable, situación que no se produjo en autos.

Por tal razón, voto en el sentido de reencuadrar la conducta de la recurrente en los términos de aquella norma, que prevé la omisión fiscal mediante la falta de presentación de declaraciones juradas para el período en cuestión, por errores imputables a la actora, los que no resultan excusables.

Este Tribunal sostuvo en varios pronunciamientos el encuadre legal de la conducta por la que se atribuye al responsable haber cometido la infracción, siempre que no se agrave la sanción, toda vez que no es posible en esta instancia la *"reformatio in pejus"*, tesitura que ha sido confirmada por la Alzada.

Por ello, con base en el cambio de calificación, la graduación de la sanción impuesta por el período fiscal 2008, debe modificarse, siendo razonable –a mi criterio- que se reduzca al mínimo legal previsto en el artículo 45, de la ley 11.683, con la reducción prevista en el primer párrafo del artículo 49 de la citada ley. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

En mérito a lo expuesto voto por: 1º) hacer lugar a la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para aplicar sanción por el período 2007; 2º) rechazar la defensa de nulidad articulada; 3°) reencuadrar la sanción impuesta por el período fiscal 2008 en el mínimo legal previsto en el artículo 45 de la ley 11.683, con la reducción a un tercio prevista en el art. 49 de la citada ley; 4º) costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Marchevsky dijo:

I- Que adhiero al voto de la Dra Guzmán.

II- Que a mayor abundamiento, respecto de los motivos para reencuadrar la conducta de la actora digo :

Que el artículo 46 de la ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

Que en cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y con la presentación de la declaración jurada, corresponde concluir que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada.

Pero, que la declaración jurada original no se haya presentado en tiempo y forma no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

Que, en este sentido, cabe resaltar que, como lo ha señalado la Sala C in re "SOFCA S.A. s/recurso de apelación" (18/02/1999), la sola rectificación de las Declaraciones Juradas no implica de por sí la aplicación directa de sanción, por considerar tal conducta como demostrativa de una voluntad previa de defraudar ni, por el contrario, pueda ser entendida como eximente de toda pena. Toda pretensión punitiva debe basarse en

elementos de convicción lo suficientemente contundentes.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Que de las actuaciones administrativas sumariales surge (fs. 13) que, en oportunidad de una verificación llevada a cabo por Fiscalización Nº 2, mediante multinota la encartada informó que las declaraciones juradas se hallaban en curso de confección habida cuenta que no habían sido dictaminados los estados contables que le sirven de base, no habiendo aportado posteriormente documentación alguna.

Si bien se manifiesta en el informe de inspección que, inicialmente, la firma no colaboró presentando la documentación correspondiente y los requerimientos fueron incumplidos también surge que, la documentación base por la cual el fisco hace su determinación de oficio sobre base cierta, son circularizaciones a proveedores y clientes que surgen de los regímenes de información presentados por la propia actora quien, por los períodos en crisis, había presentado todas sus declaraciones de IVA.

Es decir que es la propia firma la que, en tiempo y forma, presenta sus obligaciones tributarias frente a ese gravamen de donde surge, con meridiana claridad, el monto de ingresos obtenidos en los períodos por los cuales omitió la presentación de sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias informando con detalle, según la normativa vigente, quienes eran sus proveedores, con número de CUIT y monto de sus operaciones de compras y también informó sobre los servicios prestados.

Sobre esta información, que no fue presentada a instancias de la inspección actuante, es que el fisco basa su determinación de oficio, pudiendo circularizar a los proveedores informados y establecer la razonabilidad de las ventas declaradas en el IVA con los depósitos bancarios (fs 16).

Además, no obstante la falta oportuna de contestación a los requerimientos del fisco, se presentó en sede de la AFIP la apoderada de la firma quien ya había adelantado los papeles de trabajo y documentación respaldatoria vía correo electrónico, la cual compulsada por los agentes verificadores arrojaron como resultado que “no se encontraron diferencias con los ingresos netos inferidos de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado, como así tampoco surgieron diferencias con las declaraciones juradas.”

Respecto de la compulsa de gastos, la inspección actuante informa (fs 17) que “…compulsados con la información remitida por terceros circularizados no detectando diferencias de interés fiscal”.

Independientemente de esta compulsa, la apoderada presentó formalmente los registros de IVA, mayores de las cuentas y documentación respaldatoria de los gastos más representativos (fs 18).

Si bien este detalle de colaboración es tardío y no deja a salvo la conducta omisiva de la actora, sirve para evidenciar que en todo momento la AFIP contó con información fidedigna de los ingresos y gastos del contribuyente a partir de sus oportunas declaraciones de IVA, las que no fueron falseadas ni confeccionadas con maniobras ardidosas poniendo de manifiesto, a mi entender, una omisión de presentación de la declaración del Impuesto a las Ganancias pero no la intención de engañar al fisco con una conducta fraudulenta.

Que frente a lo expuesto no se observa en el expediente, más allá de lo meramente automático y formal de la verificación, que se haya acreditado mediante una profunda investigación que demuestre una serie de hechos comprobados, graves y precisos, que se desplegó una maniobra delictiva tendiente a defraudar al fisco.

Se advierte que el Fisco - considerando 11 de la resolución del sumario atacado – basa la figura defraudatoria en su convicción "de que la finalidad perseguida por la contribuyente era la de no declarar el impuesto a ingresar…" lo que la lleva a considerar su actuación como voluntaria e intencional y así, dolosa y defraudatoria pero no probó fundamentó o encontró pruebas concretas de la conducta dolosa que intenta presumir.

No recurre a ninguno de las presunciones contenidas en el artículo 47, sino que aplica en forma directa y no presuncional la figura del artículo 46 de la ley de rito conjeturando una ocultación maliciosa.

Pero si bien, objetivamente, ha habido una ocultación al no presentar la declaración jurada pertinente en tiempo y forma, es necesaria la presencia del elemento subjetivo para la aplicación de la figura infraccional.

Recordemos que el subjetivismo es una tendencia filosófica que valora al sujeto observador como lo fundamental en cualquier proceso de pensamiento y hace depender de él, en mayor o menor medida, la ontología -el ser- de las cosas y por eso es lo contrario al objetivismo que entiende que las cosas son externamente válidas o reales por sí mismas con independencia del observador o su experiencia, cosa que el subjetivismo niega.

Quiero decir que si bien el Fisco puede sospechar la voluntad defraudatoria a través de su "convicción" y, a partir de ahí le corresponde al supuesto infractor probar en contrario, no es menos cierto que es el Fisco quien debe dar a conocer entonces su propia subjetividad, su valoración de la maliciosidad para recién allí hacer que su apreciación propia, personal e individual pueda ser valorada, compartida o refutada por el supuesto infractor y eventualmente por el juzgador.

En la resolución atacada, el juez administrativo, más allá de expresar la subjetividad de su "convicción", solo fundamenta la misma – considerando 13 – en que "…resulta acreditado el elemento doloso al constatar el Fisco anomalías que llevaron al sumariado, en consecuencia, a presentar sus declaraciones juradas."

Debe entenderse, porque no hay más elementos colectados en las actuaciones, que las anomalías han sido, justamente, las omisiones de sus obligaciones es decir que, el elemento objetivo, se transformaría también en el subjetivo.

En este punto, debo insistir, que la actora había presentado y el fisco tenía en sus bases de datos, por esos mismos períodos, sus obligaciones de IVA sin que estas hayan sido refutadas por la administración.

Que intentar apreciar la omisión maliciosa, sin más que la falta de presentación de la declaración jurada, nos llevaría a extremos pocos felices e inciertos cuando se trata de discernir la valoración de una conducta. Pretender que la omisión es maliciosa sólo porque se omite la presentación haría también que, cualquier monto rectificado, sin importar su magnitud, sea considerado en términos relativos como malicioso.

Por todo lo descripto, no se aprecia que el organismo recaudador haya sustentado debidamente su conjetura como para avalar que se haya cometido una conducta defraudatoria suficiente para aplicar la sanción prevista en el artículo 46 de la ley procedimental.

III- Que no obstante, ello no implica que la conducta fiscal de la contribuyente quede impune.

Que la actora ha aceptado la omisión en el ingreso debido del gravamen en cuestión mediante la presentación de su declaración original.

Que la figura del artículo 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) requiere la culpa en su tipo penal, cuando se omita el pago de impuestos por falta de presentación de la declaración jurada y en tanto no exista error excusable.

Que ello conlleva al encuadramiento de su conducta en el artículo 45 de la ley de rito, en su mínimo legal al apreciarse la falta de diligencia necesaria para tener en fecha oportuna sus estados contables y liquidar el gravamen pertinente.

Que las sanciones previstas en la ley procedimental son de naturaleza penal y a tal efecto resulta de aplicación el principio consagrado en el artículo 2 del Código penal de la Nación en lo que hace a la aplicación de la ley penal más benigna, esto es que *"Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna.*

Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho."

Que en este sentido la norma del artículo 45 aplicable al caso es la que regía con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 24.730 (B.O.29/12/2017).

Que la viabilidad de la recalificación legal ha sido reconocida en reiterados pronunciamientos de este Tribunal ("Dicca ICSA" Expte. Nº 8.707-I y "Weiss Leandro Segismundo" Expte. N° 34.172-I, ambos confirmados por la Alzada; "Ricciuto, Nicolás" Expte. Nº 13.453- I, del 28/7/94; "Rosencovich, Alejandro" Expte. Nº 13.123-I, del 20/3/95; "Sanchez, Antonio Osvaldo" Expte. Nº 16.354-I, del 6/8/99 de esta Sala –entre otros-), siempre que no se agrave la sanción.

IV- 1) En virtud de lo expresado, ante la falta de argumentación suficiente por parte del Fisco Nacional para encuadrar la conducta del contribuyente en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento Tributario, la existencia de impuesto omitido y la ausencia de alguna causal que permita tener por configurado un error excusable, corresponde reencuadrar la sanción impuesta a la apelante en la figura del artículo 45 de la ley de rito, en su mínimo legal, reducido a un tercio en virtud del primer párrafo del artículo 49, todo en su redacción anterior a la reforma de la Ley 24.730.

En cuanto a las costas, toda vez que la sanción ha sido reencuadrada y que ambas partes resultaron parcialmente vencedoras y vencidas, procede que se fijen las mismas en proporción a los respectivos vencimientos, de acuerdo al principio de la derrota dispuesto en el artículo 68 del C.P.C.C.N..

Por ello, **SE RESUELVE**:

1º) Hacer lugar a la defensa de prescripción de las facultades del Fisco Nacional para aplicar sanción por el período 2007 opuesta por la recurrente y rechazarla respecto del período fiscal 2008.-

2º) Rechazar la defensa de nulidad articulada por la recurrente.-

3°) Reencuadrar la sanción impuesta por el período fiscal 2008 en el mínimo legal previsto en el artículo 45 de la ley 11.683, con la reducción a un tercio prevista en el art. 49 de la citada ley.

4º) Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

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

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 13:42:26 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 14:55:07 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.06.03 14:55:08 -03:00