República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-132869379-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia - EX-2023-37861756- -APN-SGAI#TFN "GOMEZ COLLANTES LORENA MARIA SOLEDAD" VOC XII

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2023-37861756- -APN-SGAI#TFN, caratulado "GOMEZ COLLANTES LORENA MARIA SOLEDAD s/ recurso de apelación".

El Dr. Martín dijo:

I.- Que en el RE-2023-37861381-APN-SGAI#TFN el Sr. Eduardo Marcelo García en representación de la Sra. Gómez Collantes Lorena María Soledad., interpone recurso de apelación en los términos del art. 76 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998. y mod.) contra la resolución Nº 988/2023 del 23 de marzo de 2023 dictada por la Jefa (Int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Resistencia de la D.G.I- A.F.I.P a través de la cual se aplicó una multa de $ 101.564,64 en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2017 equivalente al 200% del gravamen omitido conforme los artículos 45, 49 y 50 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus mod- texto con las actualizaciones de la ley 27.430).

Expresa que al ser notificada de la prevista conformó el ajuste fiscal propuesto, presentando las declaraciones juradas rectificativas e ingresando las diferencias de impuesto mediante compensación de saldos de libre disponibilidad.

Señala que el artículo 45 de la ley de rito vulnera los principios de equidad y proporcionalidad de la pena, en tanto que para la defraudación el mínimo legal es igual a la multa fija impuesta a un reincidente de la figura culposa, es decir el 200% del tributo omitido. En este sentido destaca que la norma vigente al momento de la comisión de la primera infracción (2015) no "advertía" al autor que la misma sería considerada causal de reincidencia de una infracción posterior, sumado al hecho de que el "quantum" de la sanción no solo era menor al de la norma actual (50% en vez de 100% del importe omitido) sino que además le permitía beneficiarse con la reducción (1/3 ó ¼ del mínimo) a quien "rectificare voluntariamente sus declaraciones juradas antes de corrérsele las vistas del artículo 17". En virtud de ello, explica que el Fisco Nacional tomó como antecedente una multa aplicada en el año 2015 por omisión de los gravámenes de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias correspondientes al periodo fiscal 2013, criterio que no comparte toda vez que a su entender debe aplicarse el principio general de la irretroactividad de la ley penal el cual impide que a quien comete un delito se le aplique una pena más gravosa que la legalmente prevista al tiempo de la comisión.

Por dichos motivos solicita que se deje sin efecto la sanción aplicada, peticionando en subsidio que se reduzca la multa a su mínimo legal (1/4 del 100% del impuesto omitido) encuadrando la conducta en el art. 45 de la ley de rito, en función del art. 49, segundo párrafo. Ofrece prueba documental. Formula reserva del caso federal.

II.- Que por medio del IF-2023-67653514-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el recurso deducido en autos.

Expone que el artículo 45 no puede ser inconstitucional – como pretende la actora-, por aplicar un quantum similar al mínimo de la infracción dolosa. En este sentido, explica que en autos no solo se juzgó la infracción material cometida por la contraparte, sino que también, su reincidencia en este tipo de infracciones y por ello, el porcentaje aplicado también se condice con el de una multa del tipo dolosa, cometida por un contribuyente "sin antecedentes sumariales". El hecho que los porcentajes de la multa establecida por el art. 45 se hayan incrementado, en modo alguno significa que la modificación introducida por la ley 27.430 actúe como una suerte de blanqueo de antecedentes, respecto de las multas cometidas con anterioridad y que son de la misma naturaleza.

Asimismo señala que el agravante producto de poseer antecedentes es una mayor culpabilidad por el hecho nuevo, pero ello no implica que se lo esté juzgando dos veces por la misma sanción. La garantía constitucional del "non bis in idem" se vería afectada si un individuo es sometido, ya sea a un nuevo proceso por idéntico hecho o a cumplir otra vez la misma pena por el mismo delito o contravención y ello no es lo que sucede en autos, motivo por el cual solicita que se desestime el planteo de la actora, con costas. En este orden de ideas, advierte que conforme surge de sus sistemas informáticos, la contraparte fue condenada por resolución firme por la comisión de infracciones materiales (S.402-1877-15-Impuesto: GAN. - Resolución N° 4119/15 (DV JRES) del 16/12/15 - Multa Art 45, S.402-1878-15 -Impuesto: I.V.A.- Resolución N° 4120/15 (DV JRES) del 16/12/15- multa art. 45), por lo que verificada y probada la condición de reincidente, el contribuyente no se encuentra alcanzado por la exención de responsabilidad infraccional previsto en el art. 49 de la ley 11.683.

Continúa refiriéndose a la procedencia de la sanción, indicando que la conducta de la contribuyente quedó acreditada con la presentación de la declaración jurada rectificativa, la cual no fue presentada en forma espontánea, sino a raíz de la actuación de la inspección actuante en el marco de la O.I. N° 1363831. Menciona que la sanción aplicada se ajustó en todo a derecho y de ningún modo resultó arbitraria ya que consideró a los efectos de la graduación de la pena, que la contraparte registra antecedentes de igual naturaleza a la contemplada en autos.

Por expuesto, solicita que se confirme la sanción apelada en marras, con costas. Acompaña antecedentes administrativos, cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal.

III.- Que en la PV-2023-79353034-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D"., y en el IF-2023-131122975-APN-VOCXII#TFN se disponen los autos a sentencia.

IV.- Que por lo tanto, corresponde analizar si la multa, con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus mod- texto con las actualizaciones de la ley 27.430), se ajusta o no a derecho.

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, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297 "Parafina del Plata S.A." 02/09/1968; 303:1548 "Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. c/Fisco Nacional (DGI)" 15/10/1981y 312:149 "Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada c/ Provincia de Buenos Aires (Tribunal Fiscal de Apelación) s/ demanda contencioso – administrativa" 14/02/1989. En igual sentido se expresó la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en el fallo de fecha 21/04/2016 caratulado "Matelec SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo" en la que sostuvo que "la mera comprobación de la situación objetiva en la que se encuentra el infractor no es suficiente para configurar la transgresión".

Que la conducta incurrida por la actora en el caso de autos –falta de declaración íntegra del gravamen- acredita el elemento objetivo requerido por la norma del art. 45, en atención a que la responsable omitió ingresar el impuesto debido como consecuencia de la confección en forma inexacta de la declaración jurada en el Impuesto a las Ganancias por el año 2017 (fs. 4/5 IF-2023-67626422-APN-DTD#JGM), no exteriorizando su verdadera capacidad contributiva, hecho que implica un daño al bien jurídico protegido que es la recaudación fiscal.

Que en lo que se refiere al aspecto subjetivo cabe señalar que el mismo también se encuentra configurado puesto que la recurrente rectificó la declaración jurada del citado tributo, luego de la intervención realizada por el Fisco Nacional, por lo que no puede considerarse que ese actuar haya sido espontáneo.

Que “si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, es de carácter prevalentemente objetivo -por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada-, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas” (CNACF, Sala IV, “Club Atlético Rosario Central” del 23/05/2006). En este sentido se pronunció la CSJN, señalando que, si bien se ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad rige en el campo del derecho represivo tributario, “…el apelante ni siquiera ha alegado tal como lo exige la doctrina reseñada que, a pesar de haber actuado con la debida inteligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta” (CSJN “Wortman, Jorge Alberto y otros” del 08/06/1999).

Que no se advierte en autos la configuración de un error excusable, es decir, la existencia de una causal exculpatoria válida que permita al contribuyente eximirse de la responsabilidad endilgada, puesto que la recurrente no ofreció en esta instancia ni en la etapa administrativa prueba fehaciente a los fines de desvirtuar el criterio fiscal adoptado.

Que por lo tanto, al encontrarse configurados los elementos objetivo y subjetivo del tipo represivo que se le imputa y al no estar presente la figura de error excusable, cabe confirmar que la conducta incurrida por la actora debe ser sancionada.

V.- Que sin embargo, corresponde analizar la graduación aplicada por el juez administrativo.

Que el artículo 45 (t.o 1998 con las actualizaciones de la ley 27.430) dispone que: “será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas….”. Asimismo y en lo que aquí interesa, se establece que cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir.

Con la nueva redacción del artículo 45 que introdujo la citada ley, en primer lugar se eliminó la discrecionalidad ya que con la simple omisión el contribuyente podrá ser sancionado con una multa del 100%, siempre que no resulte aplicable el artículo 46 o la figura de error excusable- anteriormente se graduaba entre el 50% y 100% - y a su vez incorporó en el texto legal el concepto de reincidencia, el cual se encuentra definido en el artículo s/n a continuación del artículo 50.

En este último se establece que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso.

Que ello así cabe destacar que en el IF-2023-67653514-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional informa que la contraparte fue condenada por resolución firme por la comisión de infracciones materiales (S.402-1877-15-Impuesto: GAN. - Resolución

N° 4119/15 (DV JRES) del 16/12/15 - Multa Art 45, S.402-1878-15 -Impuesto: I.V.A.- Resolución N° 4120/15 (DV JRES) del 16/12/15- multa art. 45).

Que en consecuencia, teniendo en cuenta los antecedentes considerados por el ente fiscal a los fines de aplicar la reincidencia se refieren a multas sancionadas en el año 2015, y toda vez que la resolución apelada es de fecha 23 de marzo de 2023 (IF-2023-47821456-APN-DTD#JGM), es decir posterior a los 5 años que dispone la norma; corresponde no hacer lugar al criterio adoptado por el Fisco Nacional respecto de la configuración de la reincidencia, sin que resulte trascendente para la resolución del presente caso que el antecedente se originó con anterioridad a la sanción de la ley 27.430.

En este sentido, al no existir antecedentes que permitan configurar la reincidencia, cabe evaluar el pedido de la recurrente para que se reduzca la multa a un ¼ del mínimo legal en virtud de lo dispuesto en el artículo 49 segundo párrafo.

Que del informe final de inspección se desprende que la recurrente presentó la declaración jurada rectificativa en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2017 el 21/01/2022 (fs. 5IF-2023-67626422-APN-DTD#JGM), habiéndose iniciado la inspección el 21/10/2021. Durante dicho lapso la única intervención que se observa por parte de ente fiscal es la comunicación de las inconsistencias, la que derivo en la conformación del ajuste. En consecuencia, corresponde hacer lugar a la solicitud planteada por el contribuyente.

VI.- Que en virtud de lo expuesto, cabe confirmar la sanción aplicada en la resolución Nº 988/2023, reduciéndose su graduación a un ¼ de su mínimo legal. Las costas se imponen por su orden, ante la particularidad del caso.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que adhiero a lo expuesto en el Considerando IV del voto del Vocal Instructor y por lo tanto corresponde confirmar la procedencia de la sanción impuesta.

II- Resta referirse al agravio del actor en cuanto a la graduación del 200% aplicada por el Fisco Nacional.

Según surge de los antecedentes administrativos, la Sra. Gomez Collantes registra una sanción de multa firme por infracción material prevista en el art. 45 de la ley de rito fiscal en el marco de los sumarios: S.402-1877-15 en el impuesto a las ganancias - Resolución N° 4119/15 (DV JRES) del 16 de diciembre de 2015 y S.402-1878-15 en el impuesto al valor agregado mediante Resolución N° 4120/15 (DV JRES) del 16 de diciembre de 2015 (vide IF-2023-67653514-APN-DTD#JGM). Ello para el organismo recaudador es causal de reincidencia, resultando para el acto apelado en autos la aplicación del agravante dispuesto en el tercer párrafo del artículo de la ley de rito fiscal que dispone que la sanción por omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir.

En tal sentido, luego de la modificacion el artículo 50 de la ley expresamente dispone que: "Se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley cometiera, con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso".

Así, la infracción que el Fisco toma como antecedente para elevar la graduación de la sanción prevista en el artículo 45 por reincidencia es la que fuera aplicada el 16 de diciembre de 2015, es decir con anterioridad a la sanción y vigencia de la ley 27.430 que definió por primera vez en su texto los alcances de la reincidencia. Ello así atento la naturaleza de las infracciones tributarias y el principio de irretroactividad de la ley penal (cfr. art. 18 de la CN, art. 9 del Pacto de San José de Costa Rica y art. 2 del Código Penal), entiendo que no puede proyectarse sobre la primera infracción los efectos más severos previstos en una norma posterior ya que aquella comporta una situación jurídica agotada o consumada bajo el régimen anterior.

En esta línea, el Cimero Tribunal ha establecido que " es concepto indudablemente recibido por el artículo 18 de la Constitución Nacional, que el derecho penal -en cualquiera de sus ramas- es un sistema riguroso y cerrado, formado por ilicitudes discontinuas, que no tolera ningún tipo de integración por analogía, tendientes a completar los elementos esenciales de las figuras creadas por la ley" (cfr "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/Fisco Nacional (DGI) s/demanda contenciosa", sentencia del 15 de octubre de 1981). En igual sentido el artículo 9 del Pacto de San José de Costa Rica establece que "Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueren delictivas según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito…".

Además, la Alzada tiene dicho que en atención a la naturaleza penal de las sanciones tributarias rige la prohibición de interpretación analógica y el art. 174 de la misma ley 27.430 incorporó expresamente dicha limitación en el art. 1° de la ley ritual (cfr. Sala IV in re "Sullivan y Villalón S.A. c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 16 de julio de 2019).

Sobre la base de tales premisas, para que la reincidencia analizada resulte aplicable, requiere que tanto la primera (antecedente) como la segunda infracción (consecuente) se hayan producido después de que la reforma introducida a la ley de procedimiento tributario haya entrado en vigencia, por lo que estimo que no corresponde la aplicación del agravante que eleva al doscientos por ciento (200%) el quantum de sanción por sendos gravámenes dejados de pagar, debiendo graduarse la multa en la escala del cien por ciento (100%.).

Por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la resolución apelada, reduciéndose al 100% la graduación impuesta en el acto apelado.

Asimismo, cabe señalar que la actora solicita expresamente que se reduzca la sanción a un cuarto del mínimo legal previsto en el art. 49 de la ley de rito fiscal. Que el segundo párrafo de dicha norma -t.o. vigente-, dispone 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 conforme surge de las actuaciones el recurrente presentó la declaración jurada rectificativa del impuesto a las ganancias del período 2017 el mismo día que se dió inicio a la inspección. En consecuencia al darse el supuesto establecido en la norma referida, corresponde aplicar al caso la reducción de 1/4 allí prevista.

Por todo lo expuesto, voto por confirmar parcialmente la resolución apelada, reduciéndose al 100% la graduación impuesta, con la reducción a 1/4. Las costas se imponen a la vencida en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce (cfr. art. 184 último párrafo de la ley de rito fiscal).

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1°) Confirmar parcialmente la resolución apelada, reduciéndose al 100% la graduación impuesta, con la reducción a 1/4. Las costas se imponen a la vencida en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce (cfr. art. 184 último párrafo de la ley de rito fiscal).

2°) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 372 (Pesos trescientos setenta y dos) equivalente a 0,01 (cero con 1/100)

UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, y por el patrocinio letrado, la suma de $ 931 (Pesos novecientos treinta y uno) equivalente a 0,04 (cero con 4/100) UMA los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por el art. 44, inc. b), último párrafo de la Ley 27.423.

Regístrese, notifíquese, y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 09:59:50 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 11:13:09 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 15:17:14 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 15:17:15 -03:00