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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-133605212-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 8 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia - EX-2022-95936137- -APN-SGAI#TFN "METALURGICA PESADA S.R.L." 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 10° Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX- 2022-95936137-APN-SGAI#TFN caratulado “METALURGICA PESADA S.R.L. s/ recurso de apelación - Impuesto al Valor Agregado”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por RE-2022-95913242-APN-SGAI#TFN Metalurgica Pesada S.R.L. interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 961/2022 de fecha 8 de agosto de 2022 (DV JNEU) dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén de la Dirección General Impositiva de la A.F.I.P en la que se le aplicó una multa de $4.185.477,30 equivalente al 200% del Impuesto al Valor Agregado del período fiscal 10/2021 dejado de ingresar de conformidad con lo dispuesto en el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Explica que en virtud de la fiscalización llevada a cabo se advirtió que por un error excusable omitió presentar la declaración jurada original del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al periodo fiscal 10/2021, y por ende que había dejado de ingresar el tributo. Indica que notificada de la instrucción del sumario en tiempo y forma presentó el descargo pertinente.

Alega la nulidad absoluta e insanable del acto administrativo con fundamento en lo dispuesto en el art. 14 de la ley N° 19.549, al verificarse un supuesto de "falta de causa" en los términos del inc. b) de la citada disposición, debido a que la resolución no consideró los hechos puntuales expresados en el descargo presentado y no examinó la prueba acompañada.

Se agravia de que el ente fiscal haya omitido considerar que se encontraba totalmente pagada la deuda por IVA 10/2021.

Afirma que no se cumplen los requisitos para la aplicación de la sanción en razón de que el Fisco determinó su culpabilidad sólo a partir del hecho de haber dado cumplimiento a la omisión que se le imputa de manera posterior al momento oportuno, sin merituar si su accionar fue imprudente o negligente, lo que le generó un estado de indefensión.

Insiste en que en materia de ilícitos tributarios la comprobación de la situación objetiva no basta para configurar la infracción y la situación subjetiva no ha sido ni siquiera determinada con precisión, por lo que pide se la exima de sanción, ya que la omisión de cumplir con la declaración jurada se debió a un error administrativo involuntario en el

tiempo de presentación.

Expresa que quedó acreditado que procedió a presentar la declaración jurada el día 18/12/2021, es decir 14 días hábiles después de la verificación dispuesta por la AFIP, y también pagó en forma total el saldo resultante de dicha declaración jurada, por lo que el Fisco debió aplicar la Instrucción General 6/2007 con motivo del ingreso del monto adeudado de manera previa a la notificación dispuesta por el art. 17 de la Ley 11.683.

Peticiona que se lo exima de la multa o en subsidio, la misma sea reducida.

Por último, ofrece prueba documental y pide que se declare la nulidad de las actuaciones y se dicte sentencia, revocando la resolución dictada, con costas. Formula la reserva del caso federal.

II.- Que IF-2022-117403863-APN-DTD#JGM por el Fisco nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Rechaza el planteo de nulidad pretendido al señalar que no resultan atendibles sus agravios con relación a la falta de causa de la resolución debido a que la misma cumple con todas la formalidades y requisitos establecidos en las leyes N° 19.549 y N° 11.683 y demás normas administrativas aplicables al caso.

Remarca que los mismos argumentos ahora esgrimidos por la apelante fueron evaluados al momento de analizar su conducta, y afirma que no la exime de responsabilidad la posterior presentación de la declaración jurada a instancias de la fiscalización, pues proceder de un modo distinto implicaría poner en un pie de desigualdad a los contribuyentes que cumplen acabadamente con sus obligaciones fiscales.

Con relación a la tipificación de la infracción imputada, indica que el aspecto objetivo resultó de la constatación de la falta de presentación de la DDJJ y la consecuente omisión del pago del impuesto debido y en lo que hace al aspecto subjetivo, ese actuar omisivo por parte del actor, es el que configura la culpa.

Apunta que la recurrente alude a un supuesto error excusable sin brindar ningún fundamento.

En lo que hace al pedido sobre la Instrucción General 6/2007 puntualiza que si bien resulta de aplicación interna y es una pauta de trabajo para los dependientes del organismo fiscal, la misma ha sido derogada por la Instrucción General 07/2020 concordante con la modificación introducida por la Ley Nº 27.430 en su art. 45 inc. a) siendo de aplicación para el período aquí involucrado ya que la conducta acaeció estando en vigencia esta última.

Señala en particular que el inc. a) del art. 45 al tipificar la infracción de omisión de tributos, dispone que serán sancionados quienes omitieren “El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas”, y advierte que perdió virtualidad jurídica lo previsto en el punto 3.4.2.2. de la IG (AFIP) N° 6/2007, atento que la ley de procedimiento tributario consagra la punibilidad de la omisión de impuestos mediante la falta de presentación de declaración jurada. Todo ello con raigambre en el art.31 de la Constitución Nacional.

Hace saber que la recurrente tenía por antecedentes los sumarios SM 546/2019, ART.45 por IVA 01/2017 y SM 475/2019, ART. 45 IVA 07,08,10 a 12/2018 con fecha firme del 16/09/2019, por lo que es de aplicación al caso particular lo dispuesto en el último párrafo del art. 45 de la ley de rito, siendo necesario para eximirse de la infracción la falta de antecedentes sumariales.

Concluye en que se hallan perfectamente acreditados los supuestos exigidos por el art. 45 inc. a) de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod. con redacción vigente según ley 27.430), los cuales conducen a imputar la infracción cometida a la culpa de la responsable, deviniendo en consecuencia el elemento subjetivo requerido por la ley, al cual se ajusta acabadamente la conducta del contribuyente.

Por último, se opone a la prueba ofrecida por la actora, acompaña antecedentes administrativos y por las razones

expuestas, pide que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III.- Por PV-2023-88582869-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D" y por IF-2023-132171277-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para sentencia.

IV.- Que en lo que hace a la nulidad articulada por la recurrente se advierte que la resolución recurrida cumple con los requisitos establecidos por el art. 7° de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, toda vez que tanto del acto administrativo de apertura del sumario como así también en la resolución sancionatoria se han consignado de manera concreta la causa y la motivación del procedimiento que culminó con la aplicación de la sanción apelada, sin que se presenten las circunstancias planteadas por el art. 14 de la Ley Nº 19.549 como causales de nulidad absoluta, por lo que cabe rechazar el planteo bajo trato.

V.- Que corresponde resolver si la multa aplicada se ajusta a derecho, teniendo en cuenta que el art. 45 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.), en su parte pertinente, establece 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...”

Que en el último párrafo, en lo que aquí interesa, la norma mencionada dispone “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…”

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 ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297 “Parafina del Plata S.A.”02/09/1968).

Que en el presente caso quedó acreditada la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa, toda vez que al vencimiento del plazo legalmente establecido la recurrente no había presentado la declaración jurada correspondiente al período fiscal 10/2021 del Impuesto al Valor Agregado, sino que procedió a presentarla una vez iniciada la inspección cuando el personal actuante le hizo saber sobre las diferencias ajustadas, las que fueron conformadas. Ello así, conforme los elementos obrantes en autos el vencimiento se produjo en fecha 18/11/2021 y la actora presentó la declaración jurada recién el 17/12/2021.

Que si bien la recurrente invoca en su favor la falta del elemento subjetivo, sosteniendo, que en ningún momento tuvo intención de defraudar al organismo fiscal ya que se trató de un simple error administrativo, lo cierto es, que presentó la declaración jurada omitida una vez iniciada la inspección, y si bien lo fue en forma voluntaria, su accionar no puede ser caracterizado de espontáneo, puesto que la misma fue realizada con motivo de haberse detectado dicho omisión por parte del organismo fiscal en la verificación iniciada.

A lo que cabe agregar que del detalle obrante en el informe final de inspección surge que era frecuente la presentación de las declaraciones juradas en fechas posteriores al vencimiento (IF-2022-123433067-APN-DTD#JGM, act. Adm., fs. 8/14).

Que conforme lo ha sostenido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en numerosas oportunidades “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 como alega la empresa, es decir, la existencia de una causal exculpatoria válida que le permita eximirse de la responsabilidad endilgada. Por lo que queda configurado el elemento subjetivo de la sanción al requerir la existencia de un accionar culposo y habiendo obrado la recurrente de manera negligente.

VI.- Que en subsidio, la apelante peticiona que la sanción aplicada sea reducida por las razones expuestas en su escrito recursivo, sin embargo dicho planteo no puede prosperar en razón de que conforme se expone en la resolución apelada, poseía antecedentes sumariales de similar naturaleza en el Impuesto al Valor Agregado (SM 546/2019, ART.45 por IVA 01/2017 y SM 475/2019, ART. 45 IVA 07,08,10 a 12/2018 con fecha firme del 16/09/2019), por lo que no resulta viable considerar las reducciones previstas en el art. 49 de la ley de rito fiscal, al ser necesario para ello la falta de antecedentes sumariales.

VII.- Por los motivos enunciados corresponde confirmar la multa aplicada. Las costas se imponen a la vencida.

La Dra. Gómez dijo:

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

Que no obstante ello, a mayor abundamiento, considero pertinente señalar que en el caso de autos la actora no logró acreditar debidamente la falta del elemento subjetivo en el obrar que se le imputa ni tampoco la existencia de error excusable. Respecto a esta última causal invoca la Instrucción General 6/2007 para sustentar que la multa no debió ser aplicada. En primer lugar, sin perjuicio de que he señalado reiteradamente que este tipo de normas resultan de carácter interno para el organismo recaudador y que aún cuando puedan utilizadas como pauta orientativa no resultan vinculantes para esta juzgadora, corresponde poner de resalto que la citada instrucción no se encuentra vigente, habiéndose modificado -para lo que aquí interesa- por la IG 7/2020 de fecha 24 de septiembre de 2020. Por su parte, la actora ni siquiera individualizó la norma que pudo haber justificado el accionar desplegado, careciendo su argumento de sustento, no existiendo elementos que permitan revertir la presencia del elemento subjetivo requerido por el artículo 45. Finalmente, la IG 7/2020 prevé en su artículo 3.3.2 que “La omisión de impuesto por falta de presentación de declaración jurada prevista en el artículo 45 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, se consuma el día del vencimiento general dispuesto para su presentación y pago”; en efecto, el Fisco se ajustó a lo allí dispuesto.

II- Las costas se imponen a cargo de la parte vencida.

La Dra. O’Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1º) Confirmar la multa aplicada, con costas.

2º) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos por el patrocinio letrado en la suma de $ 281.597 (Pesos doscientos ochenta y un mil quinientos noventa y siete) equivalente a 13,67 UMA – Unidad de Medida Arancelaria – y por la representación procesal , la suma de $ 112.639

(Pesos ciento doce mil seiscientos treinta y nueve) equivalente a 5,47 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 los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, y la Acordada N° 30/23 (11/10/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.08 17:20:07 -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: 2023.11.08 17:22:21 -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: 2023.11.08 19:06:15 -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: 2023.11.08 19:06:16 -03:00