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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-135733031-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 14 de Noviembre de 2023

Referencia: Sentencia: SALA A VOC 1ra "EMPRENDIMIENTOS ARGENTINOS S.A." EX-2022-138525933-APN-SGAI#TFN

En el día de la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por las Dras. Agustina O’Donnell (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para resolver el **EX-2022-138525933- -APN-SGAI#TFN,** caratulado **“EMPRENDIMIENTOS ARGENTINOS S.A. s/ recurso de apelación**”

La Dra. Agustina O’Donnell dijo:

I.- Emprendimientos Argentinos S.A. interpone el recurso de apelación previsto en el inc. b) del art. 76 de la ley 11.683 contra la Resolución N° 1029/2022, dictada el 29.11.2022 por la División Jurídica de la Dirección Regional San Juan de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se le aplica una multa de $1.783.890,66 por omisión por el impuesto sobre los bienes personales -acciones o participaciones-, por los períodos fiscales 2019 y 2020.

En su presentación ante este Tribunal, indica que presentó sus declaraciones juradas una vez iniciada la inspección pero se agravia por entender que, si un contribuyente regulariza su situación entre la notificación de esta última y la de la vista previa conferida a instancias de la inspección actuante en los términos del artículo agregado a continuación del art. 36 de la ley 11.683 y no fuere reincidente en las infracciones previstas en los arts. 45, 46 agregados a continuación del 46 o 48, las multas allí establecidas deben ser reducidas a un cuarto de su mínimo legal.

Manifiesta que las modificaciones introducidas por la ley 27.430 respecto de las reducciones de las sanciones tuvieron por propósito incentivar al contribuyente a aceptar la pretensión fiscal en forma temprana, con anterioridad a la notificación de la vista de los ajustes.

Adicionalmente, señala que, conforme la nueva redacción de la ley, en el caso de las multas aplicadas en los términos del art. 45 que no establece mínimos ni máximos, la sanción será siempre mayor si se la compara con el régimen anterior, si bien las modificaciones rigen a partir del día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial.

Sostiene en este sentido, que al tratarse de una situación más benigna que la contemplada en el régimen anterior, beneficia a las discusiones en curso que encuadren en la dispensa.

Entiende que en el caso quedó acreditada la inexistencia de reincidencia, dado que las infracciones cometidas con anterioridad por las cuales se pretende justificarla, no son de la misma naturaleza.

Indica además que los supuestos incumplimientos verificados en los cinco años previos a los períodos aquí discutidos en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias no fueron debidamente acreditados por el Fisco Nacional, sino que constituyeron meros dichos del funcionario público.

Sostiene que más allá de lo establecido por el art. 377 del CPCCN, por la carga dinámica de la prueba dicha carga recae sobre quien se halla en mejor situación de aportar los elementos tendientes a obtener la solución del caso, esto es, la Administración.

Cita jurisprudencia en abono de su postura y, por lo expuesto, solicita que se revoque la Resolución, con costas.

II.- A su turno contesta el recurso la representante fiscal, que por las razones de hecho y de derecho que invoca, solicita se la confirme, también con costas.

III.- Mediante PV-2023-105244751-APN-VOCI#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala y IF-2023-130795679-APN-VOCI#TFN pasan los mismos a sentencia.

IV.- Corresponde entonces expedirse sobre si la multa aplicada se ajusta o no a derecho.

Del Informe Final de Inspeccion obrante en los antecedentes, surge que a partir de un cruce sistémico de contribuyentes que omitieron presentar las declaraciones juradas del impuesto sobre bienes personales - acciones y participaciones societarias- correspondientes a los períodos fiscales 2019 y 2020, el 21.6.2022 la fiscalización actuante notificó el inicio de la fiscalización y en idéntica fecha le requirió que acompañara, en lo que aquí interesa, las constancias de presentación de las declaraciones juradas en cuestión.

De allí se desprende también que las declaraciones fueron presentadas el 5.7.2022 y en la misma fecha se hizo la transferencia electrónica de los estados contables correspondientes a los mismos periodos, cumpliéndose de ese modo con las obligaciones omitidas a la fecha de su vencimiento.

Dicha conducta fue calificada como omisión por el juez administrativo, en los términos del art. 45 de la ley, que requiere para su configuración la concurrencia de dos elementos: por una parte, la omisión de pago del impuesto y, por la otra, el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas y en la medida que no exista error excusable.

En el caso, como ya se dijo, la conducta que se le reprocha al contribuyente es precisamente haber omitido el pago del impuesto mediante la falta de la presentación de las declaraciones juradas del impuesto a los bienes personales - acciones o participaciones- de los períodos fiscales 2019 y 2020, configurándose de ese modo el elemento objetivo del ilícito.

En lo que respecta al elemento subjetivo, de indispensable configuración tratándose de ilícitos tributarios, conforme la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos* 271:297, era a la recurrente a la que le correspondía demostrar, prueba mediante, la falta de la culpa o de la negligencia que exige el tipo del art. 45 de la ley (conf. CNACAF “Velocidad Tiempo Cero S.A., del 28.06.2007; “La Rueca Porteña” del 27.10.1998

“Italcred SA”, del 28.04.2016, entre muchos otros), pero ni en esta instancia, ni en la sumarial previamente sustanciada, aportó y/o rindió prueba alguna para evidenciar la falta de elemento subjetivo, por lo que cabe tener por configurado también este elemento.

Es que en el caso fue la propia conducta de la recurrente, quien recién cumplió con sus obligaciones fiscales y presentó las declaraciones juradas originales del impuesto a instancias de la fiscalización, sumado a que no invocó, menos aún probó, otras circunstancias excepcionales que debidamente justificadas pudieren atenuar o inclusive eliminar la imputación infraccional por aplicación de la causal del error excusable prevista en el art. 45, in fine, llevan a este Tribunal a confirmarla.

Adicionalmente, no cabe hacer lugar al pedido de aplicación del principio de la ley penal más benigna, dado que, según surge de la propia Resolución, el Fisco Nacional aplicó la ley 11.683, según el texto reformado por la ley 27.430 que es, precisamente, lo que solicitó el recurrente.

V.- Resta referirse al agravio del actor referido a la falta de acreditación de la reincidencia para el agravamiento de la sanción aplicada.

De los antecedentes administrativos surge que Emprendimientos Argentinos S.A. registra una sanción de multa por omisión (art. 45, ley 11.683) aplicada el 27.09.2019 (art. 45, ley 11.683) por la presentación inexacta de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2018. Fue por dicho motivo que el juez administrativo aplicó la reincidencia, en la forma tipificada en el art. agregado a continuación del art. 50 de la ley 11.683, y graduó la sanción en el 200% del gravamen omitido, es decir, agravada por dicho motivo.

En tal sentido, debe recordarse aquí que dicha norma 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"*.

Ello así, surge del propio texto de la ley que uno de los requisitos de la “*reincidencia*” es que la resolución anterior debe estar firme.

Y si bien en los Considerandos de la Resolución recurrida el juez administrativo hace referencia a la firmeza del antecedente que invoca, dicha afirmación no encuentra respaldo en las actuaciones administrativas. En efecto, en ellas solamente existe constancia de la existencia del sumario que dio lugar a la multa –número de sumario, el impuesto, el período y el monto de la multa-, más nada hay ni se dice allí respecto a la situación procesal del sumario y con ello, no se acredita sobre su condición para el agravamiento que prevé la norma antes citada. Nada dice al respecto tampoco la representación fiscal al contestar el traslado del recurso presentado por Emprendimientos Argentinos S.A. ante este Tribunal.

En este sentido, debo señalar que el ejercicio de las potestades sancionatorias implica el deber de fundar con la mayor precisión la concurrencia de la conducta punible y la imposición de la adecuada sanción merituada según las circunstancias propias del caso. Es por ello que el supuesto de agravamiento de pena, cuando se aplica sobre bases regladas como la prevista en el art. siguiente al 50 antes citado, debe desprenderse en forma clara de los antecedentes, sin margen a duda, máxime tratándose de materia penal, regida por principios estrictos.

En efecto, según criterio jurisprudencial imperante las infracciones en el derecho tributario tienen naturaleza penal, y eso conlleva aplicar los principios del derecho penal. Así lo tiene receptado la Corte Suprema de Justicia

de la Nación en su fallo “Fiszman y Cía SCA” del 23.06.09, entre muchos otros.

En el caso, recaía sobre el juez administrativo el deber de acreditar en forma fehaciente la configuración del supuesto invocado para el excepcional supuesto de agravamiento de la pena por reincidencia autorizado en el segundo párrafo del art. 45 de la ley 11.683, con arreglo al principio de legalidad que con especial énfasis rige en esta materia, como ya se dijo, máxime tratándose de una sanción penal.

En consecuencia, la conducta de EMPRENDIMIENTOS ARGENTINOS S.A. debe subsumirse en el 2do párrafo del art. 49 de la ley 11.683 (texto según Ley 27.430,) que dispone: “*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”*.

En función de todo lo expuesto y de las circunstancias de autos, corresponde confirmar parcialmente la multa aplicada en la Resolución recurrida, graduada conforme el art. 49 de la ley 11.683, segundo párrafo.

Las costas se imponen a la vencida, salvo en la parte en que se reducen, las que se imponen en el orden causado.

La Dra. Laura Guzmán dijo:

I.- Que vienen las presentes actuaciones a fin de resolver sobre la procedencia de la sanción aplicada. El principal agravio de la recurrente radica en cuestionar el encuadre de su conducta; subsidiariamente, peticiona la aplicación del artículo 49 de la ley 11.683 -t.o.v.- en virtud de que alega la inexistencia de antecedentes sumariales firmes que tornen inaplicable el agravamiento del cuantum de la sanción.

Como relata la Vocal Instructora en el Considerando IV de su voto, como consecuencia de cruces sistémicos, se detectó que la recurrente omitió presentar su declaración jurada correspondiente al impuesto sobre los bienes personales -acciones y participaciones accionarias, correspondientes a los períodos fiscales 2019 y 2020-. Por tal motivo, se inició la fiscalización requiriéndose que acompañara las respectivas constancias del cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Así ello, presentó sus declaraciones juradas el 5 de julio de 2022, cumpliendo con las obligaciones a su cargo.

Con sustento en esos elementos se inició el sumario que concluyó en el acto ahora en crisis.

II.- Que sentado lo que antecede, corresponde expedirse sobre la procedencia de la sanción apelada, que el ente fiscal subsume 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. 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 en el Considerando precedente, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que la recurrente omitió presentar su declaración jurada correspondiente al impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 2019 y 2020, omitiendo en consecuencia el ingreso

del impuesto correspondiente. De esta forma se admitió la materialidad de la infracción.

III.- Que sentado lo que antecede, 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.*

8°) 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.XXXIl, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997).

9°) 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").

IV.- Que en ese contexto, corresponde analizar los argumentos de la recurrente. que se limitan a cuestionar la existencia de reincidencia, por un lado, porque alega que el antecedente que esgrime el juez administrativo refiere a una sanción con sustento en el impuesto a las ganancias y por el otro, porque entiende que para probarse el antecedente debe recurrirse al Código Procesal Civil y Comercial, de aplicación supletoria en la especie. En ese contexto, peticiona la aplicación del artículo 49 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Ello así, resulta indispensable remitir a la normativa aplicable. En ese sentido -en lo que aquí interesa- el artículo 45 de dicho texto legal establece que "…***Cuando mediare reincidencia*** *en la comisión de 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...".*

Por otra parte, el artículo 49, primer párrafo, exige para su aplicación, que el contribuyente o responsable no fuere reincidente en infracciones materiales.

A su turno, el artículo 50.1., incorporado por la ley 27.430, define que se entenderá por reincidencia *"cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstos 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".*

En ese contexto normativo, se advierte que el accionar del juez administrativo se encuentra ajustado a derecho,

toda vez que de acuerdo con lo que se desprende de los considerandos, la recurrente registra antecedentes sumariales firmes en el artículo 45 de la ley 11.683, que han sido resueltos y pasados en autoridad de cosa juzgada, afirmación que no ha merecido cuestionamiento ni reproche por parte de la recurrente, limitando su crítica a una interpretación errónea -a mi modo de ver- del concepto "infracción de la misma naturaleza".

En efecto, no resultan atendibles sus argumentaciones en el sentido que no cometió infracción de la misma naturaleza porque el antecedente que tiene en cuenta el fisco para el agravamiento de la sanción se aplicó en el impuesto a las ganancias. El texto claramente alude al comportamiento del infractor y no al impuesto.

Finalmente, tampoco resulta atendible su petición dirigida a cargar sobre el ente fiscal la prueba de la existencia de firmeza de ese precedente. En rigor, la propia recurrente asume que se dictó el acto al aclarar que refería al impuesto a las ganancias y por otra parte no ha impulsado ninguna medida de prueba ni acompañado documental que acredite que aquél precedente fue recurrido.

A ello cabe agregar, que de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas se desprende que el 28 de octubre de 2019 se dictó resolución que aplicó la recurrente multa en los términos del artículo 45 de la ley de rito, en el impuesto a las ganancias, por el período 2018.

Ello así, a juicio de la suscripta, se encuentran configurados los extremos que la ley exige para confirmar el acto apelado. Con costas.

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **por mayoría SE RESUELVE**:

Confirmar la multa aplicada en la Resolución recurrida, con costas.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.14 12:04:51 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.14 12:14:12 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.14 13:02:30 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.14 13:02:31 -03:00