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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-141686597-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 28 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - EX-2022-91717068- -APN-SGAI#TFN "CREO S.R.L." - VOCXII

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. 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-2022-91717068- -APN-SGAI#TFN caratulado “CREO S.R.L. s/ recurso de apelación - Impuesto a las Ganancias”. - Multa.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que la empresa CREO S.R.L. interpone recurso de apelación mediante RE-2022-91716351-APN-SGAI#TFN contra la Resolución N° 2022-890 –E – AFIP (DVJUME) S/DI RMEN 746585/22 dictada por el Señor Jefe de la División Jurídica de la Dirección Regional Mendoza - AFIP - de fecha 26/05/2022, en la que se aplicó una multa de $12.747.851,35.- en el Impuesto a las Ganancias período fiscal 2020, en el marco del art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), equivalente al 200% del gravamen omitido conforme las previsiones de los arts. 45 y 50 de la ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus mod- texto con las actualizaciones de la ley 27.430).

Explica que es una empresa que se dedica a la prestación de servicios relacionados a la salud humana, y que se encuentra inscripta en el Registro Nacional de Prestadores de la Superintendencia de Servicios de Salud.

Manifiesta en líneas generales que la falta de presentación de la declaración jurada se inicia con una intimación administrativa - situación que no ocurrió- otorgándole al contribuyente un plazo de 15 días para que regularice su estado. Agrega que el informe de las actuaciones de investigación solicitado en la vista no ha sido informado. Que la fecha de vencimiento de la declaración jurada operó el 26/05/2021, y con fecha 16 de julio, es decir 50 días después, sin intimación, ni inducción se da por iniciada la fiscalización. (sic)

Hacer saber que atento a que la ley N° 27.430 entró en vigencia el 29/12/2017, y la Instrucción General 6/2007 estuvo vigente hasta el 23/9/2020, no debe considerarse el antecedente incluido como reincidencia, sino que deben ser tenidos en cuenta los atenuantes respecto de la omisión, como así también, los antecedentes obrantes en el informe de fiscalización, que se asimila a defraudación, debiendo dejarse sin efecto la multa graduada en el 200% del monto omitido, atendiendo particularmente a la realidad social y sanitaria del país y del mundo.

Para finalizar, ofrece prueba informativa y pericial. Hace reserva del caso federal y pide que se deje sin efecto la sanción aplicada.

II.- Por su parte, el organismo fiscal contesta el traslado del recurso mediante IF-2022-114490262-APN-DTD#JGM.

Expresa que el ajuste detectado surgió a raíz de ciertas irregularidades verificadas por el personal encargado de fiscalizar, pero que la recurrente en todo momento reconoció la pretensión fiscal a través de la presentación jurada original. Que la responsable no niega haber presentado su declaración jurada en forma extemporánea. Que efectivamente se detectó la falta de presentación de la declaración jurada original del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2020, por lo que al presentarla surgió saldo a ingresar a favor del fisco.

Aduce que se encuentran configurados los elementos para la configuración del tipo. Por un lado el accionar del contribuyente omitiendo el pago del impuesto debido sumado a la falta de presentación de la declaración jurada correspondiente y, por el otro lado el elemento subjetivo atribuible a título de culpa, dando origen a la conducta dañosa. Ello así, concluye que la recurrente actuó en forma descuidada, imprudente y negligente, sin cumplir con el deber de cuidado debido al bien jurídico que la norma tutela.

Respecto de la aplicación de la I.G. 6/2007 y más allá de tratarse de una norma que es de uso exclusivamente interno, señala que contrariamente a lo afirmado por la quejosa la intención dolosa de defraudación se encuentra debidamente acreditada (sic), así como también los hechos que determinaron la aplicación de la sanción que se discute. Además debe señalarse que al momento en que fue aplicada la sanción se encontraba vigente la I.G. 7/2020, la cual regía desde el 24/09/2020, es decir antes de que se produjera el vencimiento de la declaración no presentada.

En lo que hace al quantum de la multa, aclara que se vio agravada en tanto la encartada poseía un antecedente sumarial de la misma naturaleza, tramitado bajo sumario S/DI RMEN/561412/18, por infracción al artículo 45, con sanción de multa firme de fecha 21/03/2019.

Finalmente, se opone a la prueba ofrecida por la actora, y acompaña antecedentes administrativos. Que por los argumentos expuestos pide que se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III.- Que mediante PV-2023-81311937-APN-VOCXII#TFN se resolvió rechazar la prueba ofrecida por la recurrente, debiendo continuar los autos según su estado.

Por medio de la PV-2023-105042747-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y mediante IF-2023-139506922-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para sentencia.

IV.- Que corresponde resolver si la multa aplicada se ajusta a derecho. De acuerdo a lo informado por la fiscalización, según consta en la resolución y el Informe Final de Inspección (IF-2022-114540803-APN-DTD#JGM) el contribuyente no presentó su declaración jurada por el Impuesto a las Ganancias período fiscal 2020. Conforme los datos recopilados, CREO S.R.L., debió presentarla incluyendo en ella: las ventas, compras y gastos conforme los datos aportados. Que el vencimiento para presentar la declaración jurada operó el 26/05/2021, y la empresa presentó la misma recién el 29/11/2021. Es decir, con 187 días de retraso.

Que el artículo 45 de la ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus mod- texto con las actualizaciones de la ley 27.430) en su parte pertinente 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…", es decir que se requiere de la concurrencia de dos elementos para su configuración: a) la omisión de pago del impuesto, b) mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la inexactitud de las mismas.

Hay que tener en cuenta 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 ha quedado acreditada la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa, toda vez que la omisión derivada de la no presentación de la declaración jurada original se consuma al presentarse la misma -luego de su vencimiento (IF-2022-114540803-APN-DTD#JGM fs. 2) -, siendo éste y no otro el aspecto temporal que fija el artículo 45 de la ley, al aludir a quienes omitieren el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.

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, es decir, la existencia de una causal exculpatoria válida que permita al contribuyente 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.

Por otro lado, y en lo que hace a la graduación de la sanción, el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o en 1998 y sus mod- texto con las actualizaciones de la ley 27.430) agrega… "*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 y, cuando la conducta se encuentre incursa en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.*"

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 en el caso de autos, el organismo fiscal señaló, en mérito a la consulta de sus registros, que se verifica que CREO S.R.L. registra antecedentes de la misma naturaleza que los analizados en autos, en los términos del art. 45 tramitando bajo sumario S/DI RMEN/561412/18, con sanción de multa firme de fecha 21/03/2019.

Que en consecuencia, teniendo en cuenta que los antecedentes considerados por el ente fiscal a los fines de aplicar la reincidencia refieren a una multa que quedó firme en el año 2019, y toda vez que la resolución apelada es de fecha 26/05/2022, es decir sin superar los 5 años que dispone la norma; corresponde hacer lugar al criterio adoptado por el Fisco Nacional respecto de la configuración de la reincidencia.

V.- En virtud de lo expuesto, y habiendo la actora omitido declarar el gravamen debido y atento el daño generado a las arcas fiscales, corresponde confirmar la multa aplicada, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiero en lo sustancial al 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 7/2020 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. Que la citada Instrucción 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"; por lo que cabe concluir que 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:

1°) Confirmar la multa aplicada, con costas.

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 $ 328.080 (pesos trescientos veintiocho mil ochenta) equivalente a 12,93(doce con 93/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria – y por el patrocinio letrado, la suma de $ 820.200 (pesos ochocientos veinte mil doscientos) equivalente a 32,33 (treinta y dos con 33/100) 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 los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, 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: 2023.11.28 10:20:42 -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: 2023.11.28 11:17:26 -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: 2023.11.28 15:16:23 -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: 2023.11.28 15:16:25 -03:00