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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-143024342-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 30 de Noviembre de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) BORGOGNO RUBEN OSMAR - EX-2023-35673114- -APN-SGAI#TFN - SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el **EX-2023-35673114- -APN-SGAI#TFN**, caratulado: "**BORGOGNO RUBEN OSMAR s/ recurso de apelación"**.

El Dr. Luis dijo:

I.- Que mediante el RE-2023-35669862-APN-SGAI#TFN se interpuso recurso de apelación contra las Res. 531/2023 y 536/2023. Por la primera, se aplicó una multa equivalente al 200% del Impuesto a las Ganancias (en adelante IG) omitido en el período fiscal 2021 y, por la segunda, se aplicó una multa equivalente al 200% del Impuesto Sobre los Bienes Personales (en adelante ISBP) omitido en el mismo período (en ambos casos cfme. art. 45, ley 11.683).

La actora relató que las sanciones tributarias son de carácter penal, por lo que entendió que deben aplicarse los derechos y garantías del derecho penal.

Mencionó que el fisco, al incrementarle el quantum de las multas apeladas, hizo mención a que la causa es la reincidencia, sin argumentar a qué refiere dicho concepto.

Sostuvo que en su conducta existió error excusable en atención a las múltiples variables atadas al estado de los ítems que forman parte del rubro Bienes de Cambio y que por su complejidad -explicó- es muy difícil que tanto el contribuyente como el fisco puedan arribar a una misma valuación de los mismos.

Finalmente, citó jurisprudencia y solicitó que se revoquen las resoluciones apeladas.

II.- Que a través del IF-2023-73719659-APN-DTD#JGM el fisco contestó el traslado conferido, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante aa) y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando las resoluciones apeladas, con costas.

III.- Que a través de la PV-2023-75154518-APN-VOCVIII#TFN en su pto. 2, se intimó a la actora para que manifieste si la prueba documental a la que hace mención en el pto. IV de su escrito de inicio se encuentra incorporada en los antecedentes administrativos acompañados digitalmente por el fisco, cuya respuesta obra en el IF-2023-77549094-APN-DTD#JGM junto con la documentación que acompañó. Mediante PV-2023-80436502-APN-VOCVIII#TFN se corrió traslado al fisco de dicha presentación, obrando su respuesta en el IF-2023-93022449-APN-DTD#JGM. A través de la PV-2023-102183171-APN-VOCVIII#TFN se tuvo por agregada la prueba documental acompañada por la recurrente el 06/07/2023, teniendo en cuenta que dicha prueba surge relatada en el pto. 5.1 del informe final de inspección obrante en los aa y que, además, no fue desconocida por el fisco.

Mediante PV-2023-122047713-APN-VOCVIII#TFN se elevaron los autos a conocimiento de la Sala "C" y a través del IF-2023-125342061- se pusieron para dictar sentencia.

IV.- Que primeramente corresponde señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

V.- Que tal como se desprende de los informes finales de inspección (v. IF-2023-73698606-APN-DTD#JGM e IF-2023-73698836-APN-DTD#JGM –ambas, págs. 10 a 14-), la Orden de Intervención obedeció al análisis del ajuste por inflación y al cuadro de justificaciones patrimoniales por el ejercicio fiscal 2021. El fisco le requirió a la actora papeles de trabajo con información detallada de las justificaciones patrimoniales correspondientes a las DDJJ del IG e ISBP por ese período, como así también detalle pormenorizado del ajuste por inflación y todo concepto no especificado, que incida en el cuadro de las justificaciones patrimoniales. Con fecha 29/08/2022 la actora dio cumplimiento aportando la documentación requerida, por lo que en base a ello el fisco concluyó, respecto al análisis del ajuste por inflación, que no correspondía formular observaciones. Sin embargo, con relación al análisis de la valuación de las existencias finales de los bienes de cambio, informó que se detectaron que los valores proyectados por la fiscalización no coincidían con las existencias físicas que declaró la actora en las bases de la AFIP, por lo que, de los datos resultantes del sistema SISA, se proyectó el valor que deberían tener las existencias del rubro mencionado, el cual fue levemente superior a lo declarado por la recurrente, con un ajuste en la valuación de las existencias finales de bienes de cambio que incidió en el costo de mercaderías vendidas.

Posteriormente, con fecha 12/12/2022 la actora presentó las DDJJ rectificativas tanto del IG como del ISBP por el período 2021, prestando conformidad al ajuste practicado.

VI.- Que el art. 45 de la ley 11.683 establece que *"Será sancionado con una multa de 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, a quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas… Cuando mediare 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…"*.

A los fines de la configuración de la sanción de multa tipificada por este artículo, corresponde observar el elemento *material* u *objetivo* de dicha figura, para lo cual debe verificarse un resultado disvalioso traducido

en la omisión del pago del impuesto al vencimiento de la ddjj, mediante la falta de su presentación o por ser inexactas las presentadas.

Al respecto, según lo relatado en el Considerando V, la actora presentó con fecha 12/12/2022 las DDJJ rectificativas respecto del IG e ISBP por el período fiscal 2021 (v. IF-2023-73698606-APN-DTD#JGM -fs. 2- e IF-2023-73698836-APN-DTD#JGM –fs. 2/4-), configurándose el elemento *objetivo o material* de las sanciones aplicadas, consistente en un ingreso de menor cuantía (omisión) del impuesto al que correspondía.

Con relación al aspecto *subjetivo*, la CSJN tiene dicho 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, 303:1548, 312:149, entre tantos otros). Si bien es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona realizó una 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, 320:2271).

Al respecto, debe señalarse que el Máximo Tribunal admitió al error excusable como eximente de responsabilidad cuando éste resulta de los extremos fácticos del caso, cuya valoración corresponde exclusivamente a los jueces de la causa (Fallos 292:195; 327:5345, entre otros), instituto receptado por el actual art. 50.2 de la ley 11.683 (texto según ley 27.430, BO 29/12/2017).

En este sentido, si bien la recurrente alegó la existencia de “error excusable” en atención a que “hay muchas variables atadas al estado de los ítems que forman parte del rubro Bienes de Cambio” (SIC) y que dada su “complejidad” (SIC) es muy difícil que se pueda arribar a un mismo criterio de valuación con el fisco, no logró acreditar cuál fue la dificultad que supuestamente ocasionó dicho error, ni la complejidad que supuso valuar sus bienes, al no haber particularizado dicha dificultad, ni en las normas, ni en los hechos del caso. Es que, si bien la figura culposa del art. 45 de la ley 11.683 admite expresamente como eximente al error excusable, su existencia debe ser fehacientemente probada por el presunto infractor, lo que considero no ocurrió en el caso de autos.

VII.- Que ello así, corresponde tratar el agravio de la actora relativo a que el ente fiscal no acreditó su carácter de “reincidente” en las presentes actuaciones.

Al respecto y conforme se desprende del art. 50.1 de la ley 11.683, se entiende 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”*.

En este sentido, cabe advertir que en las Res. 531/2023 y 536/2023 se aplicaron a la recurrente dos multas equivalentes al 200% del IG e ISBPS omitidos ingresar por el período 2021, por entender el fisco que la actora es reincidente en infracciones materiales; pero sin embargo, no surge ni de dichas resoluciones ni de los antecedentes administrativos que el propio fisco acompañó, cuáles fueron las infracciones cometidas con sentencia o resolución firme que originaron el carácter de reincidente de la firma (v. IF-2023-73698606-APN-DTD#JGM e IF-2023-73698836-APN-DTD#JGM). Más aún, tampoco surge del escrito de responde del recurso de apelación, en el que el fisco sólo se limitó a citar el art. 50.1 de la ley 11.683 con la justificación de “Tal como surge en autos” (SIC), sin brindar mayores detalles al respecto,

advirtiéndose que tampoco de fs. 15 del IF-2023-73698606-APN-DTD#JGM puede inferirse que se haya cumplido este recaudo.

Advierto, que el juez administrativo no destinó ni siquiera una sola línea a ponderar y justificar la aplicación del monto agravado de la sanción. Olvidó, en definitiva, que su potestad no se agota en la aplicación mecánica y dogmática de las normas, sino que exige acreditar –en el caso- la ocurrencia del carácter de reincidente de la actora, para aplicar la graduación agravada dispuesta por el art. 45, a fin de lograr la justicia concreta del caso (Fallos: 304:1919).

Ello así, atento no encontrarse acreditada la reincidencia alegada por el fisco corresponde modificar la graduación de las multas impuestas, reduciéndolas al 100% de los gravámenes omitidos. Asimismo, teniendo en cuenta que con fecha 12/12/2022 la actora presentó las DDJJ rectificativas del IG e ISBP respecto del período fiscal 2021, conformando el ajuste practicado por el fisco, es decir, con anterioridad a las notificaciones de las instrucciones de los sumarios (24/02/2023 y 01/03/2023), también corresponde reducir las sanciones aplicadas a un cuarto de su mínimo legal (cfme. art. 49, segundo párrafo, ley 11.683). Las costas se imponen por su orden (cfme. art. 184, ley 11.683).

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar las sanciones impuestas, pero reducidas al 100% de los gravámenes omitidos, y a su vez, a un cuarto de dicho importe. Costas por su orden.

Se deja constancia que suscriben este pronunciamiento dos Vocales Titulares de la Sala C, conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.29 15:19:06 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.30 17:02:10 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.30 17:02:11 -03:00