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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-144119157-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 4 de Diciembre de 2023

Referencia: Sentencia - EX-2023-96471155- -APN-SGAI#TFN "MARIATTI Y ASOCIADOS S R L" VOC. XII

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-2023-96471155- -APN-SGAI#TFN caratulado “MARIATTI Y ASOCIADOS S.R.L. s/recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias”.

El Dr. Martin dijo:

I.- Que mediante RE-2023-96471134-APN-SGAI#TFN Mariatti y Asociados S.R.L. interpone recurso de apelación contra la resolución Nº 287 /2023 (DV JROS) de fecha 14 de julio de 2023 dictada por el Jefe (Int) de la División Jurídica de la Dirección Regional de Rosario de la DGI - AFIP en la que se aplicó una multa en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2020 y 2021 graduada en un cuarto (¼) del tributo evadido, en los términos de los artículos 45 y 49 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Sintetiza los hechos ocurridos, manifestando que en fecha 20/07/2023 fue notificada del inicio de las actuaciones y el 25 de ese mismo mes presentó descargo ante la División correspondiente. Que sin haberse analizado las razones alegadas en el citado descargo, se dictó la resolución apelada.

Basa su defensa en que la deuda surgida por diferencias de impuesto a favor del Fisco Nacional a causa de la verificación en el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2020 y 2021, no tuvo una intención maliciosa de evadir impuestos, sino que medió una interpretación distinta de la aceptada por la AFIP. Entiende que algunos gastos estaban relacionados con la actividad desarrollada -compra de combustible, gastos de eventos y gestión empresarial), sin embargo el inspector interviniente hizo saber que no correspondía el cómputo de los mismos, y en consecuencia procedió a aceptar el ajuste y pagar el impuesto mediante acogimiento al plan de pagos RG 5361, correspondiente a deudas vencidas al 30/04/2023. De esta forma entiende que la resolución dictada es ilegítima.

Sin ofrecimiento de prueba alguna, hace reserva del caso federal y pide que se deje sin efecto la multa impuesta, con costas.

II.- Por su parte, el organismo fiscal contesta el traslado del recurso mediante IF-2023-130889278-APN-DTD#JGM.

En primer lugar, señala que la resolución apelada se ha ajustado en un todo a la normativa vigente y a parámetros de

razonabilidad y legalidad, respetándose el derecho de defensa del contribuyente, quien tuvo acceso a las actuaciones y oportunidad de ser escuchado y de efectuar las aclaraciones y descargos que estimase convenientes.

En segundo término, en lo relativo a la cuestión de fondo alega que la propia recurrente reconoce haber rectificado las declaraciones juradas originales que presentó luego de iniciada la inspección.

Apunta a que el elemento objetivo quedó acreditado al momento en el cual la recurrente aceptó el ajuste y presentó las declaraciones juradas rectificativas, lo que además queda complementado con lo enunciado en el art. 49. Deja en claro además, que la actitud de la recurrente ha sido la omisión.

Hace saber que sobre los contribuyentes inscriptos en el impuesto que se debate pesa el deber de presentar en debido tiempo la declaración jurada por la cual se determina y liquida el impuesto. Asegura que la culpabilidad ha sido acreditada en autos como mínimo en el grado de negligencia, es decir que tuvo enfrente un riesgo evitable y subjetivamente pudo adoptar las conductas que previnieran el perjuicio fiscal.

Manifiesta que los argumentos vertidos por la recurrente no son suficientes para desvirtuar la infracción determinada, por lo que solicita se confirme la sanción.

Finalmente, acompaña antecedentes administrativos, pide que se dicte sentencia haciendo lugar a la resolución apelada, con costas y plantea la reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2023-140150775-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y mediante IF-2023-142320398-APN-VOCXII#TFN se disponen 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-2023-02384124-AFIP-DVJROS#SDGOPII) el contribuyente presentó sus declaraciones juradas originales (el 01/12/2022 la correspondiente al período 2020 y con fecha 07/03/2023 la correspondiente al período 2021) por el Impuesto a las Ganancias. Que como resultado de la labor verificadora se observaron dichas presentaciones al haberse detectado deducciones de compras y gastos improcedentes e incompatibles con la actividad declarada. Conforme dicha situación la actora presentó las declaraciones juradas rectificativas ajustadas el 03/05/2023, lo que determinó una diferencia de impuesto a ingresar de $306.576,55.-

Cabe aclarar que si bien la actora manifiesta es su escrito recursivo que “procedió a aceptar el ajuste y al pago de los mismos mediante la adhesión al un plan de pagos RG N° 5361 Deudas vencidas al 30/04/2023”, dicho acogimiento no se realizó en el marco de una ley de moratoria o condonación, es decir que ni la rectificación ni la cancelación al contado o mediante un plan de pagos, por sí mismas, la exime de la sanción que pudiere corresponder.

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, además, 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 recurrente presentó las declaraciones juradas rectificativas, entendiendo que corresponde ingresar ese nuevo impuesto resultante y no el de la declaración jurada original. Que además se está frente a una conducta culpable -elemento subjetivo-, entendiendo que la actitud que asume el responsable frente a la autodeterminación del impuesto pudo preverse y así evitar la falta de ingreso debido del tributo, ya sea por impericia, imprudencia o negligencia, en cualquiera de los casos se lesionó el bien jurídico tutelado.

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 último, se hace saber que en el presente caso la rectificación se produjo el 03/05/2023 y la prevista data de fecha 27/07/2023, por lo que teniendo en cuenta la falta de antecedentes de la actora, conforme hace saber el Fisco Nacional, procede la aplicación del art. 49, 1° párrafo de la ley 11.683 que menciona 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.*".

V.- En virtud de lo expuesto, y habiendo la actora omitido declarar el gravamen debido, corresponde confirmar la multa aplicada, con costas.

Las Dras. Gómez y O'Donnell dijeron:

Que adhieren al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la multa apelada, 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 $ 2.248 (pesos dos mil doscientoa cuarenta y ocho) equivalente a 0,09 (cero con 9/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria – y por el patrocinio letrado, la suma de $ 5.621 (pesos cinco mil seiscientos veintiuno) equivalente a 0,22 (cero con 22/100) 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: 2023.12.01 15:17:23 -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: 2023.12.01 16:09:47 -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: 2023.12.04 10:50:13 -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: 2023.12.04 10:50:14 -03:00