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

**Informe firma conjunta**

**Número:** IF-2023-145000402-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 5 de Diciembre de 2023

**Referencia:** EX-2023-111787880- -APN-SGAI#TFN-GRADUA S.A.-SENTENCIA (VOCX)

---

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-2023-111787880--APN-SGAI#TFN, caratulado “GRADUA S.A.s/ recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I.-. Mediante RE-2023-111786818-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el 25 de agosto de 2023 por la Dirección Regional Palermo de la AFIP- DGI, por la que se aplicó una multa en los términos de los artículos 45 y 49 de la ley de rito fiscal, atribuyendo la omisión del IVA por el período junio de 2021 (RE-2023-111787765-APN-SGAI#TFN).

La recurrente plantea la excepción de nulidad, en los términos del artículo 171 inciso h) de la Ley N° 11.683. Sostiene que el acto carece de motivación, en tanto hay una ausencia absoluta de cargos e imputaciones originada desde la instrucción de sumario, sin exponerse argumentos que sustenten la imputación. Recalca que esta falta de exposición de motivación de la resolución lesiona gravemente su derecho de defensa.

En subsidio, plantea la improcedencia de la sanción. Aduce que la rectificación efectuada en modo alguno obedeció a la conformación de los ajustes fiscales promovidos, conservando el derecho a la promoción de una eventual instancia de repetición en los términos del art. 81 de la ley de rito fiscal.

Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque la sanción aplicada, con costas.

II- A través del IF-2023-139416924-APN-DTD#JGM contesta traslado el Fisco Nacional.

Rechaza la excepción de nulidad articulada, puntualizando que: la instrucción de sumario posee los requisitos esenciales que debe contener todo acto administrativo; tuvo como causa el Formulario 8003 pertinente y el informe de inspección derivado de una fiscalización iniciada conforme las atribuciones conferidas por la ley 11.683; el objeto tanto de la instrucción de sumario como de la resolución impugnada fue cierto y física y jurídicamente posible y dictado por autoridad competente; se cumplió íntegramente con el procedimiento legal

previsto para la aplicación de sanciones previstas en la ley de rito fiscal. En tal sentido, concluye que no existió vulneración alguna al derecho de defensa de la recurrente, correspondiendo que se desestime el planteo incoado, con costas.

En cuanto a la procedencia de la sanción, remarca por un lado, la aceptación del ajuste propuesto por la inspección actuante y su consiguiente presentación de la DDJJ rectificativa del Impuesto al Valor Agregado, Período Fiscal 06/2021 y, por otro, una conducta de carácter culposo devenida de un obrar que no se correspondió con los deberes de cuidado que debe observar todo contribuyente al momento de reflejar su situación impositiva. Ello así, la representación fiscal considera que quedó perfeccionado tanto el aspecto objetivo como subjetivo de la infracción prevista en el artículo 45 de la ley de rito fiscal.

Acompaña actuaciones administrativas. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III- Mediante PV-2023-141053701-APN-VOCX#TFN se eleva la causa a conocimiento de la Sala D. Por medio del IF-2023-143558304-APN-VOCX#TFN pasan los autos a sentencia.

IV- En primer lugar, corresponde referirse a la excepción de nulidad articulada.

Surge del Informe Final de Inspección fechado el 6 de junio de 2023 (vide antecedentes, archivo anexo al IF-2023-139420536-APN-DTD#JGM), que el Fisco inició inspección bajo la O.I. 2.068.195 con fecha de apertura el 3 de agosto de 2022, siendo el origen del cargo “verificar los pasivos de la empresa y las compras de divisas vinculadas con operaciones de comercio exterior”.

Se desprende del mentado informe el cumplimiento de diversos requerimientos de documentación realizados durante esa fiscalización. En efecto a partir de las inconsistencias detectadas en el período fiscal 2021 entre las compras de divisas y las importaciones realizadas, siendo las primeras superiores, se solicitó a la actora aportara un flujo de fondos, lo cual fue cumplido.

Del análisis de las bases de datos del organismo (ventas, compras, sueldos, cargas sociales) y del flujo de fondos, surgió que las erogaciones realizadas durante el ejercicio superaban a los ingresos más la liquidez al inicio del ejercicio 2021, lo cual llevó al Fisco a confeccionar una planilla detallando el ajuste por omisión de ingresos en el Impuesto a las Ganancias de ese período. Correlativamente y en virtud de esa omisión endilgada, se incrementó el débito fiscal en el IVA arrojando saldo a ingresar por el período junio de 2021, siendo este último ajuste –en lo que aquí interesa- conformado por el aquí apelante.

Mediante resolución del 28 de julio de 2023 se dispuso la instrucción del sumario, imputándosele a la recurrente haber presentado la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al período fiscal 06/2021, en forma inexacta, al haber constatado la División Fiscalizadora actuante, en el acto de contralor, que declaró montos de impuesto incorrectos.

Tras el descargo efectuado, en el cual ya la recurrente efectuó un planteo de similar tenor al del recurso incoado, el organismo recaudador dictó la resolución aquí apelada, reiterando que obraba en el expediente administrativo el Informe Final de Inspección del cual surgía la labor de fiscalización que derivó en la imposición de la sanción discutida.

Sentado ello, cabe señalar que la actora no puede desconocer la conducta que se le imputa siendo que no sólo surge de las actuaciones que participó activamente durante la inspección efectuada sino que además expresamente

reconoció en el recurso haber rectificado la declaración jurada del IVA período junio de 2021, subrayando que además consintió el único ajuste propuesto de acuerdo a las observaciones de la fiscalización

En esta línea, el argumento expuesto en cuanto a que la rectificación en modo alguno implicó la conformación de los ajustes fiscales promovidos y que conserva el derecho a iniciar acción de repetición, no encuentra respaldo alguno sumado a que no acreditó en autos la promoción de tal instancia.

A su vez y conforme lo establece el art. 13 de la Ley N° 11.683, el declarante es responsable en cuanto a la exactitud de los actos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad.

Que la causa del acto comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir que este elemento se presentan como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación comprende la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto. Su exigencia de la misma está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto, permitiendo con ello de que pueda acudirse "... para interpretar el acto, a las actuaciones anteriores, ya que deben considerarse en su totalidad y no aisladamente porque son parte integrante de un procedimiento y, como etapas del mismo, son inter dependientes y conexas entre sí..." (Dictamen de la Procuración del Tesoro 256/91 -BO 22/4/92- 2da sección pág. 21); asimismo "... no debe confundirse la brevedad de un acto administrativo, ni el grado de acierto técnico alcanzado en su motivación con la falta de motivación..." (Guido Tawil, Administración y Justicia, T.I, Depalma Bs. As. 1993, pag. 351).

En lo que aquí interesa, debe destacarse que la resolución impugnada fue dictada con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, es decir, que no sólo se han cumplido con los requisitos externos de validez sino que se han valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que la presupone, más allá del acierto o error en que pueda haber incurrido el ente fiscal al valorarlas, cuestión que debe ser analizada por este organismo jurisdiccional en atención al recurso impetrado, pero que no afecta la validez del acto. Por otra parte del examen de las actuaciones no se evidencia que la actora haya visto afectada la garantía del debido proceso adjetivo, ya que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte en estado de indefensión, lo que no ocurrió en el caso.

Cabe señalar que esta juzgadora adoptó el criterio expuesto in re “Asistencia y Logística SA s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado” (actuando como subrogante en la Sala “A”, sentencia del 5 de junio de 2014), lo que fue confirmado por la Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal mediante sentencia del 10 de marzo de 2015.

En efecto, corresponde rechazar la excepción de nulidad articulada como de previo y especial pronunciamiento (vide punto IV del recurso), correspondiendo imponer las costas a la actora.

V- Que corresponde analizar la procedencia de la sanción.

Que el art. 45 de la Ley N° 11.683 (texto según ley 27.430) 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….”.

En lo que aquí importa, el aspecto material de la infracción requiere de un resultado disvalioso, esto es la omisión

del pago, mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas, resultando en autos verificado ello con la conformidad de la recurrente al ajuste propuesto en el marco de la inspección cursada.

Si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley Nº 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998) y es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias, sin que la recurrente haya arrimado elementos que sirvan para desvirtuar la pretensión tributaria en que se funda la sanción.

Que en el derecho represivo tributario rige el criterio de la responsabilidad de la pena que 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 (C.S.J.N. Fallos: 271:2997; 303:1548; 312:149) y que si bien 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 (Fallos: 316:1313 y CNACAF -Sala V-, “Martínez, Rodolfo Francisco” y “Basf Argentina SA” sentencias de fecha 12/5/99 y 14/6/2000).

Para que se configure el “error excusable” se requiere que éste sea esencial e inculpable, no verificándose en autos razones ni elementos probatorios con entidad suficiente para concluir en un accionar diligente de la actora que lo llevara a creer razonablemente que su conducta no lesionaría el interés del erario (conf. “Capri Muebles S.R.L.” CNACAF Sala II, de fecha 28/4/94)

Finalmente y a los fines de graduarse la sanción, se tuvo en cuenta tanto la falta de antecedentes sumariales como el momento en que se presentó la declaración jurada omitida y en virtud de esto por aplicación del artículo 49 se redujo a un cuarto del 100% del gravamen omitido el quantum de multa, luciendo ello ajustado a derecho.

Ello así, corresponde confirmar la procedencia de la sanción aplicada. Con costas.

VI.- Por lo expuesto, voto por: I) Rechazar la excepción previa de nulidad articulada, con costas; II) Confirmar en todas sus partes el acto apelado, con costas.

La Dra. O’Donnell dijo:

Adhiero a la decisión propiciada por la Vocal Instructora, salvo respecto de la imposición de las costas por el tratamiento de la nulidad en el Considerando IV que entiendo no corresponden en virtud de la doctrina de la Corte Suprema en Fallos 336:70.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Rechazar la excepción previa de nulidad articulada, con costas.

2°) Confirmar en todas sus partes el acto apelado, con costas.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $16.074 (pesos dieciseis mil setenta y cuatro) equivalente a 0,78 (cero con 78/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $40.187 (pesos cuarenta mil ciento ochenta y siete) equivalente a 1,94 (uno con 94/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido en los puntos precedentes y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en autos, conforme Ley 27.423, Acordada N°29/2022 (22/09/2023) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.05 10:36:59 -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: 2023.12.05 14:12:05 -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: 2023.12.05 14:15:24 -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: 2023.12.05 14:15:25 -03:00