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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-153967509-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 28 de Diciembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - Expediente Electrónico EX-2022-130333563- -APN-SGAI#TFN

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 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-2022-130333563- -APN-SGAI#TFN caratulado "LASCA MIGUEL ANGEL s/recurso de apelación”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por RE-2022-130329289-APN-SGAI#TFN Miguel Ángel Lasca interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 1405/2022 de fecha 7 de noviembre de 2022 (DV JJUN) dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Junín de la Dirección General Impositiva de la A.F.I.P en la que se le aplicó una multa de $ 1.250.760,48 equivalente al 200% del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2009 dejado de ingresar de conformidad con lo dispuesto en el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Manifiesta que se dedica a la explotación agropecuaria en un establecimiento rural de su propiedad en la Pcia. de Buenos Aires.

Indica que en la actividad es común cometer errores con la documentación que se acumula sobre gastos computables y no computables, y remarca que para demostrar la falta de dolo rectificó la declaración jurada en orden a colaborar con el ente fiscal, al existir gastos que excedían la proporción que debía mantenerse respecto de lo facturado.

Sostiene que el Fisco no acreditó que su conducta pueda ser encuadrada en la figura culposa del art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, por lo que advierte que tampoco puede prosperar el agravante para duplicar el valor de la multa.

Reputa de nula la resolución apelada al argumentar que la misma carece de motivación y de causa, en razón de que el Fisco no demostró las cuestiones que lo llevaron a imponer la sanción, sin considerar además que rectificó la declaración jurada por sugerencia del inspector actuante. A lo que agrega que tampoco se aceptaron las

probanzas ofrecidas en un claro proceder arbitrario.

Asegura que no existió lesión al bien jurídico tutelado e insiste que no discutió el fondo de la cuestión porque rectificó la declaración jurada y recurre al principio de bagatela debido a que el antecedente invocado por el Fisco no justifica imponer una multa confiscatoria, por ello pide que se declare la nulidad del sumario.

Por último, ofrece prueba documental, testimonial, pericial contable e informativa y pide que se dicte sentencia revocando la resolución dictada, con costas. Formula la reserva del caso federal.

II.- Que IF-2023-25419636-APN-DTD#JGM por el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Rechaza el planteo de nulidad pretendido al señalar que no resultan atendibles sus argumentos sobre la falta de motivación y de causa del sumario instruido en razón de que las valoraciones esgrimidas no pueden ser tomadas en cuenta como vicios para fundamentar el pedido de nulidad, sin que tampoco se haya afectado su derecho de defensa. Afirma que la resolución apelada es válida, eficaz y ajustada a derecho, al reunir todos los requisitos intrínsecos y extrínsecos exigidos por la normativa vigente que hacen a su viabilidad y aplicación. Concluye en que el recurrente no acreditó cuál es su interés en plantear la nulidad del sumario.

Señala que a través de la fiscalización se comprobó que el contribuyente presentó en forma inexacta la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2019, omitiendo el ingreso del gravamen correspondiente.

Expone que el ajuste surgió al haberse detectado gastos no computables, los que fueron reconocidos por el propio contribuyente con la presentación de la declaración jurada rectificativa a instancia de la inspección actuante. Explica que el monto de impuesto determinado a favor de la AFIP ascendió a $ 625.380,24; el que surgió de la diferencia entre lo declarado originalmente y el saldo emergente de la declaración jurada rectificativa presentada a instancias de la inspección actuante.

Considera que los agravios expuestos en su escrito recursivo no logran conmover la decisión puesta en crisis, en virtud de que existen elementos de prueba que no resultan eximentes de responsabilidad de la sanción aplicada.

Sobre el agravio relacionado a la conducta reincidente pone de resalto que el apelante reviste el carácter de reincidente en infracciones materiales por el Impuesto al Valor Agregado SM N° 529995, finalizado en fecha 31/10/2018, en el que se le aplicó una multa de $ 13.710,7; por lo que explica que el juez administrativo estimo procedente por elevar la sanción por la omisión al doscientos por ciento (200%).

Refuta haber basado las conclusiones en meras presunciones, ya que el personal actuante tuvo en cuenta hechos fehacientemente probados, sin que se haya logrado desvirtuar la presunción de legitimidad de la que goza el acto apelado al no haberse aportado prueba alguna que sustente sus dichos, siendo sus argumentos meramente dogmáticos.

Sostiene que la conducta del recurrente no puede ser atribuida a un error excusable, debido a que concurrió en grado suficiente el elemento subjetivo que contempla el art. 45 de la Ley N° 11.683, para lo que basta una conducta omisiva negligente o culpable como la incurrida en la especie, sin que sea suficiente la simple invocación de un error.

Reafirma que el elemento objetivo de la sanción apelada se encuentra debidamente acreditado, en atención a que

se omitió el ingreso del tributo en su justa medida, en tiempo y forma, mientras que la atribución del elemento subjetivo al caso concreto surge de la comprobación de la existencia de culpa imputable al calificar la conducta del responsable.

Por último, se opone a la prueba ofrecida, acompaña los antecedentes administrativos y por las razones expuestas, pide que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III.- Por PV-2023-100312835-APN-VOCXII#TFNse rechazaron las probanzas ofrecidas, por lo que con PV-2023-126833494-APN-VOCXII#TFNse elevaron los autos a conocimiento de la Sala “D" y por IF-2023-153261673-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para sentencia.

IV.- Que en lo que hace a la nulidad articulada por el apelante se advierte que la resolución recurrida cumple con los requisitos establecidos por el art. 7° de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, toda vez que tanto del acto administrativo de apertura del sumario como así también en la resolución sancionatoria se consignaron de manera concreta la causa y la motivación del procedimiento que culminó con la aplicación de la sanción apelada, como así las razones para la denegatoria de la prueba ofrecida, sin que se presenten las circunstancias planteadas como causales de nulidad, por lo que cabe rechazar el planteo bajo trato.

V.- Que corresponde resolver si la multa aplicada se ajusta a derecho, teniendo en cuenta que el art. 45 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.), en su parte pertinente, establece 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...”

Que en el último párrafo, en lo que aquí interesa, la norma mencionada dispone “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…”

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 quedó acreditada la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa, toda vez que el recurrente había presentado la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2019 del Impuesto a las Ganancias con gastos no computables, y procedió a rectificarla una vez iniciada la inspección cuando el personal actuante le hizo saber sobre las diferencias ajustadas, que fueron conformadas.

Que ello así, la diferencia entre lo declarado originalmente y el saldo emergente de la declaración jurada rectificativa presentada el 22/02/2022 ascendió a $ 625.380,24; monto base para el cálculo de la multa recurrida (IF-2023-25405276-APN-DTD#JGM de act. adm.).

Que si bien el actora invoca en su favor la falta del elemento subjetivo, al aducir que en ningún momento tuvo intención de defraudar al organismo fiscal ya que se trato de errores frecuentes debido al cúmulo de documentación propio de su actividad (invernada de ganado bovino), lo cierto es, que presentó la declaración jurada rectificativa una vez iniciada la inspección, y si bien lo fue en forma voluntaria, su accionar no puede ser caracterizado de espontáneo, puesto que la misma fue realizada con motivo de haberse detectado dicha

inexactitud por parte del organismo fiscal en la verificación iniciada.

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 le permita eximir de la responsabilidad endilgada al Sr. Lasca. Por lo que queda configurado el elemento subjetivo de la sanción al requerir la existencia de un accionar culposo y habiendo obrado el recurrente de manera negligente.

VI.- Que en lo que hace a la graduación al 200% el organismo fiscal tuvo en consideración que el recurrente poseía antecedentes por infracciones materiales en el Impuesto al Valor Agregado, Sumario Nº 529995, el que fue concluido en fecha 31/10/2018 con la aplicación de una multa de $ 13.710,7. Que la mención a dicha infracción se hizo recién en la resolución recurrida en razón de no constar en la instrucción del sumario.

Que sin embargo de las constancias agregadas en las actuaciones administrativas no se desprende que dicho sumario haya adquirido la firmeza exigida para ser considerado un antecedente a los efectos de la reincidencia, a lo que se agrega que aunque haya una misma tipificación legal se desconoce si se trató de la misma naturaleza en razón de estar involucrados distintos impuestos, motivos por los cuales estimo procedente graduar la sanción aplicada al 100% del Impuesto a las Ganancias omitido.

VII.- Por los motivos enunciados corresponde confirmar la multa aplicada y disponer su reducción al 100% del Impuesto a las Ganancias omitido. Con costas en el orden causado. (art. 184 ley N° 11.683 t.o. 1998).

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiere a la solución propiciada por el Dr. Martín en cuanto rechaza el planteo de nulidad incoado por la recurrente, haciendo notar que en la forma en que fue articulado por la actora en su recurso (vide punto III y petitorio punto 4) y la solicitud expresa formulada por el Fisco en su escrito de responde (vide fs. 8, IF-2023-25419636-APN-DTD#JGM), corresponde imponer las costas a la vencida.

II.- Que en lo sustancial los argumentos del Vocal Instructor respecto a la procedencia de la sanción impuesto en los términos del artículo 45 de la ley de rito fiscal (texto según reforma de la ley 27.430).

III.- Resta referirse a la graduación del 200% aplicada por el Fisco Nacional.

En su parte pertinente el artículo 45 de la ley de rito (texto conforme ley 27.430) dispone que 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; en tal sentido se advierte que el Fisco Nacional consideró esto en el momento oportuno, esto es al dictado de la resolución sancionatoria que aquí se cuestiona y previo análisis de los antecedentes del aquí recurrente (vide fs. 29 de los a.a., IF-2023-25405276-APN-DTD#JGM)

En tal sentido, el artículo 50 de la dicha ley establece 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".

Según el acto apelado, el Sr. Lasca registraba sanción firme por $ 13.710,7 por infracciones materiales en el IVA, finalizado el 31 de octubre de 2018, resultando este antecedente para el organismo recaudador como causal de reincidencia.

Toda vez que en estas actuaciones se discute la imposición de una infracción material al igual que el antecedente invocado, que no han transcurrido los cinco años dispuestos como tope y que la actora no formula más que una negativa genérica para rechazar la graduación aplicada (vide fs. 2, RE-2022-130329289-APN-SGAI#TFN) resulta ajustada a derecho la graduación aplicada.

IV.- Por lo expuesto, voto por: i) Rechazar el planteo de nulidad articulado por la actora en su recurso, con costas; ii) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar la multa aplicada y disponer su reducción al 100% del Impuesto a las Ganancias omitido. Con costas en el orden causado

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.12.28 11:56:17 -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: 2023.12.28 14:11:25 -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: 2023.12.28 15:41:21 -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: 2023.12.28 15:41:22 -03:00