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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-29240811-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 16 de Marzo de 2023

Referencia: SOCIEDAD ANONIMA GANADERA Y FINANCIERA SAN RAFAEL - Sentencia. 2da. Nominación

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el EX-2022-57208758-APN-SGAI#TFN caratulado: “**SOCIEDAD ANONIMA GANADERA Y FINANCIERA SAN RAFAEL s/ Apelación**”.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que mediante RE-2022-57194487-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la Resolución n.° 300/2022 de la AFIP-DGI, de fecha 10 de junio de 2022, mediante la cual se aplica a la recurrente una multa con sustento en lo establecido por el artículo 45 inciso a) de la ley de rito, correspondiente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2021.

La recurrente plantea que el Fisco Nacional aplicó la sanción basándose únicamente en el elemento objetivo, no mereciendo valoración el aspecto subjetivo. Más, entiende que no existen elementos de prueba que acrediten el aspecto subjetivo, extremo que debe probar el ente fiscal.

Asimismo, plantea que en el caso en cuestión es plenamente aplicable la figura del error excusable prevista en el artículo 45 de la ley de rito, cristalizándose la concurrencia de circunstancias atendibles que permiten la configuración de dicho instituto.

Finalmente, de manera subsidiaria plantea que la proporción de la multa sea reducida de conformidad con lo establecido en el artículo 50 de la Ley n.° 11.683, en virtud de entender que los supuestos previstos en dicha normativa se materializan en la especie y asimismo dada su calificación de *bajo riesgo* en el sistema “SIPER” de la AFIP.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante IF-2022-105147452-APN-DTD#JGM contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone peticiona se confirme el acto venido en recurso, con costas.

Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que el 24 de febrero de 2023 se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a consideración de la Sala “A”.

IV.- Que conforme se desprende de las actuaciones administrativas acompañadas mediante IF-2022-105413056-APN-DTD#JGM, en fecha 13/12/2021 se inició un procedimiento de fiscalización mediante Orden de Intervención n.° 1989809 en virtud de detectar el organismo recaudador la falta de presentación en término de la declaración jurada correspondiente al periodo fiscal 2021 del impuesto a las ganancias y requerir a la actora el aporte de documentación al efecto. Atento a ello, el 5 de marzo del 2022 la fiscalizada aporta la documentación solicitada junto con la declaración jurada en cuestión.

En virtud de la presentación fuera de término de la mentada declaración jurada, y sin nada más que observar, el Fisco Nacional procede el 1 de abril del 2022 a instruir sumario a la actora, informando que dicha circunstancia encuadra en lo establecido por el artículo 45 de la ley de rito por haber omitido la materia imponible y como consecuencia originar un saldo a ingresar a favor del Fisco en concepto de impuesto, lo que motivó el dictado del acto venido en recurso.

V.- Que sentado lo que antecede, corresponde expedirse sobre la procedencia de la sanción apelada, que el ente fiscal aplica con sustento en el artículo 45 de la Ley n.° 11.683.

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine– la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. Siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de “declaraciones engañosas”, además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó explicado en el Considerando precedente, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que el recurrente omitió declara débitos fiscales, lo que originó el ingreso de impuesto menor al correspondiente. Dichos datos inexactos, que surgen de sus declaraciones juradas originales, fueron reconocidos por la propia contribuyente mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas, en las que se aceptaron las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional. De esta forma se admitió la materialidad de la infracción.

VI.- Que sentado lo que antecede, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que “*…surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen.*

8º) Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades 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 aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, 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 vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997).

9º) Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas" ("Elen Valmi de Claret", del 31/3/99).

VII.- Que en ese contexto corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

Ante todo debe tenerse presente que si bien la no presentación de declaraciones juradas no puede ser considerada como un elemento constitutivo de la conducta que se le imputa, no menos cierto es que ello acarrea consecuencias jurídicas que deben ser tenidas en cuenta, a sabiendas de que al tratarse de un impuesto de carácter autodeclarativo es, en este caso, el mismo obligado al pago quien efectúa el cálculo e informa con carácter juratorio la materia imponible al ente fiscal, lo que resultará en el monto del gravamen a ingresar.

No menos importante es el hecho de que el deber formal que recae sobre los contribuyentes por excelencia y mediante el cual, a sabiendas de lo expuesto precedentemente, se declaran las sumas a ingresar en concepto de impuesto, es la elaboración y presentación en tiempo y forma de la declaración jurada.

Es menester tener en cuenta que la presentación de la declaración jurada en cuestión no puede ser considerada espontánea ni tempestiva, y menos aún puede ser entendida como una manifestación voluntaria y libre –no coactiva– sincera y carente de culpa como lo pretende la recurrente, toda vez que fue consecuencia del accionar fiscal. Circunstancia ésta que deber ser tomada en consideración como corroborante de la concurrencia del elemento subjetivo requerido para tener por cometido el ilícito que se le imputa. No escapa a quien suscribe que el inicio de la fiscalización por el ente fiscal motivó la presentación de la declaración jurada en cuestión por parte de la actora.

VIII.- Que por último, no se advierte que se encuentre configurado el error de derecho excusable. En efecto, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

IX.- Que en relación con la aplicación de lo establecido en el segundo artículo agregado a continuación del artículo 50 de la ley de rito a fin de merituar la proporción de la sanción dispuesta, es menester recordar que dicha normativa reza: "En la graduación de las sanciones regidas por esta ley, se considerarán como atenuantes, entre otros, los siguientes: a) La actitud positiva frente a la fiscalización o verificación y la colaboración prestada durante su desarrollo. b) La adecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor. c) La buena

conducta general observada respecto de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación. d) La renuncia al término corrido de la prescripción.”.

“Asimismo, se considerarán como agravantes, entre otros, los siguientes: a) La actitud negativa frente a la fiscalización o verificación y la falta de colaboración o resistencia —activa o pasiva— evidenciada durante su desarrollo. b) La insuficiente o inadecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes, en relación con la capacidad contributiva del infractor. c) El incumplimiento o cumplimiento irregular de los deberes formales y materiales, con anterioridad a la fiscalización o verificación. d) La gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal evidenciada, en relación con la capacidad contributiva del infractor y la índole de la actividad o. explotación. e) El ocultamiento de mercaderías o la falsedad de los inventarios. f) Las inconductas referentes al goce de beneficios fiscales.”.

En virtud del análisis de la normativa precitada, se colige que no se verifican en el caso en cuestión supuesto alguno que habilite la posibilidad de atenuar la sanción impuesta, más aun teniendo en consideración la reincidencia en la que incurre la actora en virtud de un antecedente sumarial cuya Resolución n.° 1063/2017 (DV JBBL) de la AFIP-DGI dictada el 25 de septiembre del 2017 que involucra la imposición de una sanción en virtud de lo dispuesto por el artículo 45 de la ley de rito respecto al impuesto a las ganancias –periodo fiscal 2016– se encuentra firme, tal como se desprende de las constancias de autos.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar el acto apelado, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la multa aplicada mediante Resolución N.° 87/11. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 59 del RPTFN, por encontrarse vacante la Vocalía de la 3era Nominación.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.16 14:30:46 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.16 16:22:02 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.16 16:22:03 -03:00