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

**Informe firma conjunta**

**Número:** IF-2023-94461872-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Agosto de 2023

**Referencia:** Voc XI. EX-2022-92781093- -APN-SGAI#TFN- Rodríguez Marina Lorena s/ recurso de apelación- Sentencia.

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación) y la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación), para dictar sentencia en el **EX-2022-92781093--APN-SGAI#TFN** caratulado "**Rodríguez Marina Lorena** s/recurso de apelación".

**La Dra. O'Donnell dijo:**

I- La Sra. Marina Lorena Rodríguez interpone el recurso de apelación que establece el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 1926/22, dictada el 9 de agosto de 2022 en la División Jurídica de la Dirección Regional Resistencia de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se le aplica una multa de $2.504.668,08 por omisión de presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias, por el período fiscal 2020, conforme a lo previsto en el art. 45 de la misma ley.

En su presentación ante este Tribunal, manifiesta que prestó colaboración a la fiscalización, poniendo a su disposición la totalidad de la documental y la información solicitada y que a instancias de ésta procedió de inmediato a regularizar su situación mediante la presentación de la declaración jurada correspondiente.

Por ello, considera excesiva la aplicación de una multa equivalente al 200% de la omisión imputada y que se la haya considerado reincidente según las pautas del art. 50 de la ley 11.683.

Explica que en el año 2021 transcurrió la pandemia ocasionada por Covid-2019, que provocó diversas situaciones inesperadas en materia laboral, económica, familiar y sanitaria. Resalta que en la Provincia de Formosa el régimen sanitario establecido fue de estricto control por parte de la policía provincial, lo que provocaba problemas de circulación para determinadas actividades laborales.

Relata a continuación "…que durante todo el período de pandemia se mantuvo una masa salarial de aproximadamente 25 empleados, sosteniendo no solo la parte salarial sino también la previsional, en los meses que no se desarrolló actividad que genere ingreso alguno a la empresa, estando vigentes todos los impuestos nacionales y provinciales, negándose a las empresas la oportunidad de despedir a los trabajadores con el fin de

proteger las fuentes laborales durante el transcurso de la pandemia, sin tener en cuenta que la prohibición de circular generaba enormes pérdidas.”

Explica que el contador de la empresa contrajo Covid-19 en el mes de mayo de 2021 y que estuvo internado en terapia intensiva durante 15 días, y que al momento de reintegrarse a sus tareas después de una recuperación en el mes de agosto recién pudo cumplir con su obligación el 6 de diciembre de 2021 cuando regularizó la deuda en un plan de pagos.

Sostiene que la el art. 50 de la ley 11.683, en lo que a reincidencia se refiere, debería tenerse en cuenta en condiciones normales, no así en esta situación puntual en la que la pandemia causó estragos en la sociedad argentina y mundial, en términos sociales, económicos, laborales y psicológicos durante más de dos años; a renglón seguido agrega que la reincidencia que se considera para no aplicar la reducción del art. 49 corresponde a una infracción cometida en el ejercicio 2016, que fue aplicada y cancelada el 21 de mayo de 2018, por lo que es improcedente.

Por lo expresado, solicita que se deje sin efecto la Resolución sancionatoria.

II.- A través del IF-2022-122921397-APN-DTD#JGM contesta el recurso el Fisco Nacional, solicitando que se la confirme, con costas.

III.- No habiendo pruebas a producir, mediante la PV-2023-91898452-APN-VOCXI#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala y a través del IF-2023-93688776-APN-VOCXI#TFN pasan los mismos a sentencia.

IV.- Corresponde entonces resolver si la multa aplicada en la Resolución recurrida se ajusta o no a derecho.

Para ello cabe tener en cuenta que conforme las facultades que le son propias, el Fisco Nacional inició un procedimiento de fiscalización a la señora Rodriguez a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en el marco del cual el 6 de diciembre de 2021 ésta presentó la declaración jurada original del impuesto a las ganancias del período fiscal 2020 que es el sustento de la multa por omisión aplicada en la Resolución recurrida. Dicha conducta fue encuadrada por el juez administrativo en la infracción tipificada en el art. 45 de la ley.

Ante todo debe recordarse que la infracción a la que se refiere dicha norma requiere para su configuración la concurrencia de dos elementos: por una parte, la omisión de pago del impuesto y, por la otra, el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas y en la medida que no exista error excusable.

En autos, la conducta que se le reprocha al contribuyente es precisamente haber omitido presentar en tiempo y forma su declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2020, que fue presentada el 6 de diciembre de 2021 y a instancias de la fiscalización, configurándose de ese modo el elemento objetivo del ilícito.

En lo que respecta al elemento subjetivo, de indispensable configuración tratándose de ilícitos tributarios, conforme a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 271:297, la recurrente tenía que demostrar, pruebas mediante, la falta de la culpa o de la negligencia que exige el tipo del art. 45 (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; “Italcred SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, Sala V, del 28/04/2016). Invoca para ello la pandemia y las consecuencias provocadas por el Covid-19, en particular en la salud del contador que estaba a cargo de la confección de la declaración jurada que, según explica, recién pudo hacerlo en el mes de

agosto, extremo que no acredita por lo que su mera alegación no resulta suficiente en el caso para configurarlo como un supuesto de eximición de su responsabilidad como contribuyente.

Queda referirse entonces a la graduación de la multa, respecto de la cual también se agravia por no haberse aplicado en sede administrativa la reducción dispuesta en el art. 49 de la ley 11.683 en virtud de haber sido sancionada previamente con una multa de la misma naturaleza que quedó firme la Resolución N° 1048/18 del 4/4/2018,), configurándose el supuesto de reincidencia que impide la reducción, según el texto del art. 50, reformado por la ley 27.430.

Cabe recordar que dicha norma dispone 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".

En el caso no se encuentra en discusión que la resolución sancionatoria que el juez administrativo adopta como antecedente de la reincidencia fue dictada el 4 de abril de 2018, es decir con posterioridad a la reforma introducida por la ley 27.430 (BO 29.12.2017) por lo que, a tenor del principio de legalidad que con especial énfasis rige en materia tributaria y penal, no corresponde apartarse de su texto. Por último, la excepción que invoca la recurrente, fundada también en la pandemia COVID 19, no tiene recepción en dicha norma y, por el mismo principio, no puede ser admitida.

Por lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución recurrida, con costas.

**La Dra. Gómez dijo:**

Que adhiere al voto precedente.

**SE RESUELVE:**

1°) Confirmar la Resolución N°1926/22, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en la suma de $109.660, equivalente a 5,67 UMA por la representación procesal y $274.150, equivalente a 14,18 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada, la etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423. Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de esta Sala por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 12ª Nominación (conf. art. 184 de la ley 11.183).

Regístrese, notifíquese, y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.14 15:04:16 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.14 15:14:01 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.14 15:14:02 -03:00