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

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-95005099-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 15 de Agosto de 2023

Referencia: VOC XI - EX-2023-39325024-APN-SGAI#TFN - "Fernández, Luciano s/ apelación".

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-2023-39325024-APN-SGAI#TFN** caratulado **"Fernández, Luciano** s/ apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. El señor Luciano Fernández interpone el recurso de apelación que establece el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 172/2023 (DV JSJU), dictada el 7 de marzo de 2023 en la División Jurídica de la Dirección Regional San Juan de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se le aplicó la multa prevista en el art. 45 de la misma ley por la suma de $306.086,53, por falta de presentación de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2019. Aclara el juez administrativo que el monto de la multa corresponde a la deuda impaga del Plan de Facilidades de Pago al que en virtud de la Ley 27.653 se acogiera y que se declaró caduco.

En su presentación ante este Tribunal, relata que tuvo un procedimiento de fiscalización en el que se le requirió que aportara documentación vinculada al referido impuesto y período que, según indica, estaba en proceso de elaboración y que la declaración jurada fue presentada el 30 de agosto de 2021. Niega que dicha declaración haya sido presentada *en base a los ajustes propuestos por la inspección*, como sostiene el juez administrativo, sino que fue en forma voluntaria y sobre la base de los elementos aportados por él mismo a la fiscalización, pero sin que diera lugar a observación o ajuste alguno.

A continuación rechaza la configuración del elemento subjetivo de la conducta, especialmente porque cumplió con su obligación antes del inicio de procedimiento de determinación de oficio, de lo que extrae la falta de intencionalidad de producir perjuicio al erario público. Por ello, solicita que se revoque la Resolución, con costas. En subsidio, invoca la existencia de un error excusable en su conducta a la que califica como un mero retardo y solicita se la exima de responsabilidad como prevé el art. 45, último párrafo de la ley 11.683.

II. A través del IF-2023-75137260-APN-DTD#JGM contesta el recurso el Fisco Nacional, solicitando que se confirme dicho acto, con costas.

III. No habiendo pruebas a producir, el 31.7.2023 (PV-2023-88264061-APN-VOCXI#TFN) se elevan los autos a consideración de la Sala y el 11.08.2023 (IF-2023-93689662-APN-VOCXI#TFN) pasan a sentencia.

IV. Corresponde entonces determinar si la multa aplicada al señor Fernández se ajusta o no a derecho.

Para ello cabe tener en cuenta que conforme las facultades que le son propias, el 19 de abril de 2021 la Administración Tributaria le inició un procedimiento de fiscalización debido a la falta de presentación de la presentación de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2019. Obra acreditado que dicha declaración -en original- fue presentada el 30 de agosto de 2021 y que el saldo resultante de la misma fue regularizado en un plan de pagos, de conformidad con la ley 27.653.

Sustanciado el sumario de ley, la conducta del señor Fernández fue encuadrada por el juez administrativo en la infracción tipificada en el art. 45 de la ley, que requiere para su configuración de la concurrencia de dos elementos: por una parte, la omisión de pago del impuesto mediante la presentación inexacta o bien, como en el caso, la falta de presentación de dicho instrumento, y, por la otra, la negligencia o culpa del contribuyente atribuible siempre y en la medida que no exista error excusable.

No se encuentra en discusión que el señor Fernández no presentó la declaración jurada del período fiscal 2019 a la fecha de su vencimiento, ni tampoco que la presentó el 30 de agosto de 2021, ya iniciado y en trámite el procedimiento de fiscalización. Desde este punto de vista, el primer elemento -objetivo- se encuentra configurado, sin que se encuentre previsto en dicha norma ni en ninguna otra que la multa fiscal corresponde solamente en el caso de ajustes. Lo que se sanciona es la presentación inexacta o la falta de presentación de una declaración jurada en término y teniendo la obligación de hacerlo, en ambos casos por negligencia.

Respecto del elemento subjetivo, el señor Fernández no ha invocado razón alguna que justifique su conducta, sino que se limita a hacer apreciaciones generales y genéricas respecto de la figura infraccional tipificada en el art. 45 de la ley 11.683, lo cual es insuficiente para tener por cumplido dicho recaudo; por otro lado, su conducta no fue espontánea sino provocada, precisamente, por los requerimientos y la labor previa de la fiscalización. Es criterio de la Cámara que "…conforme a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 271:297, era al recurrente al que le correspondía demostrar, pruebas mediante, la falta de culpa o de la negligencia que exige el tipo del art. 45 de la ley (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A.", del 28/06/2007; "La Rueca Porteña S.A.", del 27/10/1998; "Italcred S.A. ", del 28/04/2016, entre otros), pero ni en esta instancia, ni en la administrativa previamente sustanciada, brindó razones suficientes, ni rindió pruebas fehacientes que justificaran la procedencia de la exención, por lo que cabe tenerlo también por configurado." - "Lange Fernando", sentencia del 26.6.2023-.

Más aún, la declaración jurada original en cuestión fue presentada, en definitiva, más de un año después a su vencimiento, razón por la cual la conducta del señor Fernández no puede ser encuadrada como un mero retardo. Cabe recordar que el art. 49 de la ley 11.683, desde la reforma de la ley 27.430 (BO 29.12.2017), dispone que "Si un contribuyente o responsable que no fuere reincidente en infracciones materiales regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa, quedará exento de responsabilidad infraccional". Pero en el caso, surge claro de las actuaciones sumariales previamente sustanciadas, que la presentación fue efectuada ya notificado el inicio de la fiscalización y luego de cumplir el requerimiento de información, supuesto que escapa al cumplimiento voluntario y, en particular, espontáneo que dicha norma persigue incentivar por parte de los contribuyentes.

Cierto es que dicha obligación fue cumplida antes del inicio del procedimiento de determinación de oficio reglado en el art. 17 de la ley 11.683, mas tal extremo ya fue considerado por el juez administrativo en oportunidad de graduarse la pena, conforme a las pautas establecidas precisamente con dicho propósito en el mismo art. 49 citado. En efecto, su segundo párrafo dispone que, "Si un contribuyente o responsable regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada original omitida o de su rectificativa antes de corrérsele las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en infracciones previstas en los artículos 45, 46, agregados a continuación del 46 o 48, las multas se reducirán a la mitad (1/2) de su mínimo legal".

Por último, no explica ni justifica, menos aún prueba, el señor Fernández el error que invoca para eximirse de la pena como lo exige el art. 45, in fine, de la ley 11.683. Debe recordarse que "para que el error excusable sea admisible, debe demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo", conforme dijo esta Sala en "Piedra Pampa S.R.L.", sentencia del 3.11.2022-. Pero en el caso, la falta de presentación de la declaración jurada a la fecha de su vencimiento no ha sido atribuida a la ignorancia de la ley o error de interpretación de sus disposiciones. En este caso también, la invocación es genérica sin precisarse las causales que lo habrían llevado a errar y demorar el cumplimiento de su obligación.

Al respecto, la Cámara ha dicho en fecha reciente, "…que la citada norma tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente y contempla expresamente como causal de absolución la de un error excusable, el que debe ser valorado de acuerdo a las características de cada caso, las que especialmente se aprecian por la representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló, si aquél procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión (cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C. "Procedimiento Tributario", Ed. Depalma, 5 Ed., pág. 299/300; citado por la Sala I del Fuero en una integración anterior, Expte. N° 26.261/07 "DGI (Autos Valiani Mirta) TF 21.379-I y Acum 21380-I", 20/04/10 y esta Sala, *in re*, Expte. N° 42.985/11, "Siat S.A. (TF22133-I) c/D.G.I.", del 22/03/2012)". Y agregó que "…el principio de culpabilidad exige –como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción– la posibilidad real y efectiva, por parte del contribuyente, de ajustar su conducta a los mandatos de las normas jurídicas por lo que quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta (cfr. *Fallos:* 319:1524)" –"Lorenzo Annechini S.A.", sentencia del 8.7.2022-.

Por lo tanto, lo expresado en los Considerandos anteriores da cuenta de que se encuentran reunidos en el caso los elementos objetivo y subjetivo del tipo de omisión descripto en el art. 45 de la ley 11.683, y corresponde confirmar la Resolución recurrida, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

Por ello**, SE RESUELVE:**

1) Confirmar la Resolución N°172/2023 (DV JSJU), con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $13.358, equivalente a 0,69 UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de $33.394, equivalente a 1,73 UMA, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por la ley 27.423. Se deja constancia que 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 oportunamente, archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.15 13:23:27 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.15 13:42:25 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.08.15 13:42:25 -03:00