República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-38646100-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 16 de Abril de 2024

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) MENDIZABAL, CRISTIAN ROQUE - EX-2023-106082559- -APN-SGAI#TFN - SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación), para resolver el **EX-2023-106082559- -APN-SGAI#TFN**, caratulado: "**MENDIZABAL, CRISTIAN ROQUE s/ recurso de apelación**";

El Dr. Luis dijo:

I. Que mediante el RE-2023-106076547-APN-SGAI#TFN se interpuso recurso de apelación contra la Res. 2407/2023 que aplicó una multa en el impuesto al valor agregado (en adelante IVA), por el período fiscal 12/2021, equivalente al 100% del impuesto omitido, reducida a 1/4 (cfme. arts. 45, inc. “a” y 49, párr. 2, ley 11.683).

La actora planteó la nulidad del acto apelado por carecer de fecha cierta y por haberse omitido el encuadre legal de la conducta.

Afirmó que la resolución recurrida solamente expresa el lugar donde fue firmada —ciudad de Mar del Plata— pero no su fecha, lo cual implica la omisión de formas esenciales conforme el art. 8 de la ley 19.549.

Entendió que el acto recurrido no reúne los requisitos legales necesarios para considerarla una decisión administrativa válida en materia sancionatoria.

Finalmente, citó jurisprudencia, solicitó que se declare la nulidad de la resolución apelada y, en subsidio, que se la revoque, con costas.

II. Que a través del IF-2023-139418129-APN-DTD#JGM el fisco contestó el traslado conferido, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante aa) y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando la multa impuesta, con costas.

III. Que mediante la PV-2024-31318270-APN-VOCVIII#TFN se elevaron los autos a conocimiento de la Sala

"C" y a través del IF-2024-3221406-APN-VOCVIII#TFN se pusieron para dictar sentencia.

IV. Que primeramente corresponde señalar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

V. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que me pronuncie en primer lugar sobre el agravio de nulidad articulado por la actora, toda vez que el mismo, de ser acogido favorablemente, derivaría en la nulidad de la resolución recurrida.

En este sentido, la actora sostuvo que dicha resolución carece de fecha cierta, que carece de causa y que se omitió encuadrar la sanción impuesta. Al respecto, cabe recordar lo dicho por nuestro más Alto Tribunal, en cuanto a que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

En este sentido, de la lectura de la página 11 de la resolución apelada acompañada por la actora mediante el RE-2023-106079978-APN-SGAI#TFN; surge que fue firmada digitalmente por el Dr. José Augusto Visca el 17/08/2023, como así también que el encuadre legal se efectuó conforme el art. 45 de la ley 11.683, el cual fue desarrollado en forma pormenorizada por el juez administrativo en los distintos párrafos que la componen.

En efecto, del análisis del acto recurrido, como de las actuaciones seguidas por el ente recaudador, surge que contiene los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfme. art. 7°, ley 19.549), y se cumplieron los procedimientos establecidos para su emisión, posibilitándose al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar una defensa adecuada, no vislumbrándose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que lo fundan, ni que haya existido agravio alguno a su derecho de defensa. Es así que una vez notificada la sustanciación del sumario (cfme. art. 71, ley 11.683), el 08/08/2023 la actora presentó su escrito de descargo (v. IF-2023-139169800-APN-DTD#JGM); donde ejerció su derecho de defensa, cuyos argumentos fueron tratados por el juez administrativo en el acto apelado. En consecuencia, el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra la decisión relativa al fondo del asunto, pero que no afecta la validez del acto, por lo que corresponde rechazar el planteo de nulidad articulado por la actora.

Con relación a las costas, si bien los agravios fueron tratados previamente, lo cierto es que no fueron articulados por la recurrente como excepciones en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener su revocación, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas.

VI. Que tal como se desprende del informe final de inspección (IFI) (v. IF-2023-139170374-APN-DTD#JGM y sus embebidos IF-2023-02803245-AFIP- SEDSDVJUMA#SDGOPII y ME-2023-01167602-AFIP-EQ1ADIRMDP#SDGOPII, aa) la actora se encuentra inscripta bajo la actividad "Servicio de atención de ancianos con alojamiento", “Servicios de arquitectura” y “Servicio de transporte automotor”. La Orden de

Intervención fue generada al advertirse que en el 2021 los ingresos que declaró no fueron suficientes para cubrir los gastos básicos de la operatoria comercial (combinado negativo) y que en el IG —ejercicio 2021— el monto consumido resultó ser inferior al monto informado por consumos con tarjetas de crédito, como así también que se registraban deudas relevantes con personas físicas.

De la auditoría practicada por los inspectores actuantes, con base en la documentación que la actora presentó durante la fiscalización y de la información que obtuvieron del sistema E-fisco, surge un análisis de ingresos y gastos correspondientes al 2021 de donde surge que emitió facturas electrónicas por un monto bruto de $4.281.651 y que las ventas netas ascendieron a $3.538.554, siendo que, este último, coincide con lo declarado en el libro IVA-ventas y con los ingresos consignados en la ddjj del IG del ejercicio 2021; que según el libro IVA las compras brutas declaradas fueron de $4.812.108,74 y las compras netas de $4.084.526. Las compras netas excluidas las compras de bienes de uso fueron de $3.216.069. A su vez, del sistema surge que se pagaron sueldos por $1.412.282 y se efectuaron contribuciones por $212.766; y que lo indicado en los puntos anteriores arroja una relación ventas/compras, más gastos, negativa de $2.171.020 y una la relación débito/crédito de 1,02.

Consecuencia de estas observaciones el 19/05/2023 la recurrente presentó la ddjj del IVA por el período 12/2021, en la que ajustó el débito fiscal, arrojando una nueva relación débito/crédito de 1,69.

Finalmente, el saldo a favor del fisco fue incluido en un plan de facilidades de pago el 23/05/2023.

VII. Que el art. 45 de la ley 11.683 establece que *"Será sancionado con una multa de 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, a quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas…"*.

A los fines de la configuración de la sanción de multa tipificada por este artículo, corresponde observar el elemento *material* u *objetivo* de dicha figura, para lo cual debe verificarse un resultado disvalioso traducido en la omisión del pago del impuesto al vencimiento de la ddjj, mediante la falta de presentación o por ser inexactas las presentadas.

Según lo relatado en el Considerando VI., la actora rectificó su ddjj del IVA por el período 12/2021 en relación a los ingresos y el débito fiscal que declaró originalmente, configurándose así el elemento *objetivo o material* de la sanción aplicada.

Con relación al aspecto *subjetivo*, la CSJN tiene dicho 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 serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 271:297, 303:1548, 312:149, entre tantos otros). Si bien es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona realizó una 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, 320:2271).

Al respecto, debe señalarse que el Máximo Tribunal admitió al error excusable como eximente de responsabilidad cuando éste resulta de los extremos fácticos del caso, cuya valoración corresponde exclusivamente a los jueces de la causa (Fallos 292:195; 327:5345, entre otros), instituto receptado por el actual art. 50.2 de la ley 11.683 (texto según ley 27.430, BO 29/12/2017).

Ello así, y toda vez que en el caso quedó acreditada la configuración de la infracción prevista en el art. 45 de la

ley 11.683, no habiendo la actora alegado y mucho menos acreditado la existencia de un “error excusable”, corresponde **confirmar la multa aplicada.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhieren al voto del Vocal preopinante.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia que este pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “C” conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos de la causa y oportunamente archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.12 14:02:25 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.16 14:14:27 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.16 14:14:27 -03:00