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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-38646518-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 16 de Abril de 2024

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) RODRÍGUEZ, JOSÉ MARÍA - EX-2022-134315556- -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-2022-134315556- -APN-SGAI#TFN**, caratulado: "**RODRÍGUEZ, JOSÉ MARÍA s/ recurso de apelación":**

El Dr. Luis dijo:

I. Que mediante el RE-2022-134310658-APN-SGAI#TFN se interpuso recurso de apelación contra la Res. 1629/2022 que aplicó una multa del 100% del impuesto al valor agregado (en adelante IVA) del ejercicio fiscal 08/2021, reducida a 1/4 (cfme. arts. 45, inc. “a” y 49, párr. 2°, ley 11.683).

La recurrente sostuvo que a fin de que se configure la infracción endilgada debe necesariamente existir el elemento subjetivo de la culpa del contribuyente. Ahondó sobre este argumento afirmando que, en los delitos culposos, la acción típica no está determinada con precisión en la ley, pues son tipos “abiertos” donde el juez o intérprete debe determinar el contenido de la acción imprudente. Agregó que el juez actuante debe dilucidar en cada caso si el comportamiento puede ser considerado negligente en los términos de la infracción prevista en esa norma, previsión que -a su juicio- no se encuentra cumplida en estas actuaciones.

Planteó que la figura del art. 45 de la ley 11.683 requiere que el tipo objetivo y el subjetivo evidencien una conducta merecedora de sanción, la cual no se configura por el inicio de una inspección fiscal, ya que este acontecimiento es ajeno a las acciones del contribuyente y no obedece a su comportamiento negligente. Aseveró que su actuar debe adquirir una vocación “externa definitiva” que solo se da si persiste en la omisión luego de iniciado el procedimiento de determinación de oficio mediante el dictado del acto administrativo de corrimiento de la “vista” en los términos del art. 17 del mismo cuerpo legal.

Alegó que en el acto apelado el juez administrativo sólo consideró que “el contribuyente presentó ddjj rectificativas por omisión de ventas”. Expuso que únicamente con estas palabras el fisco fundamenta la sanción, por cuanto no puede presumirse su voluntad de producir declaraciones juradas inexactas.

Expuso que el sistema consagra 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. Esgrimió que en este caso, la falta del elemento subjetivo se encuentra probada por los hechos detallados y por la conducta que asumió en todo momento.

Finalmente, citó jurisprudencia y solicitó que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que a través del IF-2023-33784439-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-2024-31318169-APN-VOCVIII#TFN se elevaron los autos a conocimiento de la Sala "C" y a través del IF-2024-32213571-APN-VOCVIII#TFN se pusieron para dictar sentencia.

IV. Que primeramente corresponde señalar que este 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 tal como se desprende del informe final de inspección (en adelante IFI) (v. IF-2023-33195571-APN-DTD#JGM, pág. 4/5), la Orden de Intervención (en adelante OI) fue generada tras obtenerse un resultado negativo al calcularse el índice "RECO" año 2021. En consecuencia, se le requirió a la actora que presente el libro IVA Compras y Ventas, y las facturas correspondientes a las compras y ventas realizadas en los períodos 01 a 12/2021. Se dejó asentado que la recurrente se encuentra inscripta en el régimen de la seguridad social, declarando empleados en relación de dependencia durante esos períodos.

En base a la documentación acompañada, el fisco calculó el índice RECO entre las ventas declaradas, menos las compras, menos remuneraciones y contribuciones, lo cual arrojó —como ya se relató— un resultado negativo. El 21/09/2022 la recurrente presentó un detalle de las deudas que posee con entidades financieras como así también "otras deudas", tales como préstamos en mutuales y cheques diferidos a pagar. La fiscalización reconoció un incremento del pasivo en el período 2021, que fue cotejado con la ddjj del impuesto a las ganancias, observando una diferencia entre el pasivo al inicio y al cierre del ejercicio 2021, quedando así justificado parte del índice RECO negativo. No obstante, los actuantes detectaron una diferencia de ventas no declaradas de $407.192,94. A consecuencia, el Sr. José María Rodríguez rectificó y presentó la ddjj correspondiente en el IVA del período 08/2021.

VI.- Que el art. 45 de la ley 11.683 establece: *"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 su presentación o por ser inexactas las presentadas.

Al respecto, según lo relatado en el Considerando VI, la actora presentó con fecha 21/09/2022 la ddjj rectificativa del IVA del período fiscal 08/2021 (v. IF-2023-33195571-APN-DTD#JGM, págs. 1 y 5) y pagó el saldo

resultante; configurándose el elemento *material u objetivo* de las sanciones aplicadas (omisión), consistente en un ingreso menor del impuesto que correspondía.

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 siquiera alegado la actora la existencia de un “error excusable” para eximirse de responsabilidad, corresponde **confirmar la Res. 1629/2023, con costas.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada, con costas.

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

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.12 14:02:44 -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 14:15:05 -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 14:15:05 -03:00