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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-38646798-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 16 de Abril de 2024

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) CASEY TRANSPORTADORA S.A. - EX-2023-60720826- -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-2023-60720826- -APN-SGAI#TFN**, caratulado: "**CASEY TRANSPORTADORA S.A. s/ recurso de apelación**":

El Dr. Luis dijo:

I. Que mediante el RE-2023-54751961-APN-SGAI#TFN se interpuso recurso de apelación contra la Res. 59/2023, que aplicó una multa equivalente al 200% del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA), omitido en el período fiscal 12/2021 (cfme. art. 45, ley 11.683).

La actora relató que el fisco no aplicó en forma correcta la disposición del art. 45 y no consideró los hechos en discusión, porque no puede presumirse que la sola presentación de las DDJJ rectificativas, implique que haya existido una intención deliberada de sustraerse del cumplimiento de la obligación tributaria reclamada, es decir, que haya existido una maniobra culposa o negligente de su parte. En este sentido, manifestó que en su conducta existió “error excusable” y que el fisco no acreditó el soporte fáctico del cual puedan desprenderse todos los elementos configurativos de la infracción imputada.

Sostuvo que aplicar una sanción de tipo penal implica una clara violación al principio de la personalidad de la pena que responde al principio de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable. Asimismo, remarcó que el accionar del fisco vulneró el derecho constitucional de propiedad y el de defensa en juicio.

Finalmente, citó jurisprudencia que avalaría su postura y solicitó que se revoque la resolución apelada.

II. Que a través del IF-2023-101509837-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 resolución apelada, con costas.

III. Que mediante PV-2024-31318358-APN-VOCVIII#TFN se elevaron los autos a conocimiento de la Sala "C"

y a través del IF-2024-32213330-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 (v. IF-2023-98138806-APN-DTD#JGM), la Orden de Intervención obedeció al análisis del débito fiscal del IVA declarado en cero por el contribuyente, a pesar de haber emitido facturas electrónicas con débito fiscal. Por ello, con fecha 19/04/2022 el fisco requirió los libros de IVA Compras y Ventas del período 12/2021 y la constancia de presentación de la ddjj de IVA por el período fiscal 12/2021. Posteriormente, el contribuyente presentó la ddjj rectificativa por dicho impuesto y período, con saldo a favor del fisco por $203.660,05 prestando conformidad al ajuste practicado.

VI. 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… Cuando mediare reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir…"*.

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 inexacta la presentada.

Al respecto, según lo manifestado por la recurrente en su escrito de inicio y lo relatado en el Considerando V, dicha parte presentó la ddjj rectificativa del IVA por el período fiscal 12/2021, configurándose entonces el elemento *objetivo o material* de la sanción aplicada, consistente en un ingreso de menor cuantía del que correspondía y por ende en un impuesto *dejado de pagar* (omisión).

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).

En este sentido, si bien la recurrente alegó la existencia de "error excusable" en atención a que *"no puede concluirse, sin más, que la sola presentación de las DDJJ rectificativas efectuadas […] implique que haya existido una intención deliberada de sustraerse al cumplimiento de la obligación tributaria reclamada"* (SIC), lo cierto es que no logró acreditar en qué consistió ese "error excusable"; es decir, cuál fue la razón por la que

presentó fuera de término la ddjj que arrojó saldo a favor del fisco, no habiendo mediado dificultad normativa ni fáctica alguna, que justifique tal omisión. Es que, si bien la figura culposa del art. 45 de la ley 11.683 admite expresamente como eximente al error excusable, su existencia debe ser fehacientemente probada por el presunto infractor, lo que considero no ocurrió en el caso de autos.

Finalmente, corresponde señalar que el fisco aplicó una multa graduada en el 200% del impuesto omitido, por considerar a la actora reincidente en la comisión de esta infracción, lo que no fue refutado –ni materia de agravio- por la apelante en su escrito de inicio.

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 -adecuadamente graduada-, no habiendo acreditado la actora la existencia del "error excusable" que invocó para eximirse de responsabilidad, corresponde **confirmar la Res. 59/2023, 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, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.12 14:03:05 -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 14:15:30 -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 14:15:31 -03:00