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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2024-40836054-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 22 de Abril de 2024

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) ANDECAM S.A. - EX-2022-110608802- -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-2022-110608802- -APN-SGAI#TFN**, caratulado: "**ANDECAM S.A. s/ recurso de apelación"**:

El Dr. Luis dijo:

I. Que mediante el IF-2022-110608736-APN-DTD#JGM se interpuso recurso de apelación contra la **Res. 1320/2022** que aplicó una multa en el impuesto a las ganancias (en adelante IG) por el ejercicio fiscal 2021, reducida a 1/4 de su mínimo legal (cfme. arts. 45, inc. “a” y 49, ley 11.683).

La actora interpuso como excepción de previo y especial pronunciamiento la de nulidad (cfme. art. 171, ley 11.683) sustentada en que el juez administrativo dictó la resolución apelada antes de que finalice el plazo de 15 días otorgado conforme el art. 72 de la ley 11.683.

Indicó que el 14/09/2022 recibió la notificación de inicio del sumario sancionatorio, y que, al día siguiente, presentó en forma preliminar una nota donde informó la presentación —bajo requerimiento— y pago de la ddjj original del IG ejercicio 2021. Sostuvo que esa nota bajo ningún concepto implicó el ejercicio de su defensa a la vista conferida.

Alegó que la nota que presentó, de acuerdo al sistema informático del fisco, se encontraba en "curso” al momento de dictarse la resolución apelada. Ante esto, entendió que se omitió verificar ese escrito y que la multa se aplicó de forma automática.

Manifestó que el 22/09/2022 el fisco le aplicó la sanción apelada en autos sin haber considerado que el vencimiento del plazo para presentar su descargo operaba el 05/10/2022. Detalló que específicamente en el "visto", el juez administrativo manifestó "que no obstante el plazo otorgado, el sumariado no ha alegado defensa ante la infracción imputada". Calificó a estas afirmaciones como "falaces" por cuanto el fisco debió referirse a la nota informativa que presentó. Agregó que el plazo otorgado para presentar su defensa fue de solo 5 días.

Aseveró que el actuar del fisco resulta nulo de nulidad absoluta, por violar la garantía constitucional del derecho de defensa prevista en el art. 18 de la Constitución Nacional (CN) lo cual implica quebrantar el principio fundamental del debido proceso adjetivo, al impedirle presentar el descargo que por ley le correspondía.

Respecto de la multa aplicada relató que el 16/06/2022 —bajo requerimiento de la inspección— presentó y pagó la ddjj del el IG ejercicio 2021 junto con la documentación respaldatoria, lo cual fue aceptado por el fisco sin observaciones. Afirmó que el bien jurídico tutelado no fue lesionado, dado el exiguo tiempo transcurrido entre el vencimiento de la obligación y su efectivo cumplimiento. En razón de esto, entendió a la imposición de la sanción como ilegítima, desproporcionada e improcedente.

Citó la Inst. Gral. 06/2007 y aseveró que el fisco no debió haberle aplicado una multa, dado que presentó la ddjj original y canceló el gravamen resultante antes de que se le haya iniciado el procedimiento de determinación de oficio.

Afirmó que el fisco no acreditó su conducta culposa y agregó que no se advierte la presencia del necesario elemento subjetivo, como así tampoco que su accionar haya afectado el bien jurídico tutelado. Puntualizó que no existió negligencia ni falta de cuidado de su parte en el cumplimiento de sus obligaciones, ya que ajustó su accionar a lo dispuesto por las normas tributarias.

En subsidio, solicitó se lo exima de la multa aplicada por el principio de bagatela, por cuanto el perjuicio causado al bien protegido resulta insignificante y no reviste gravedad alguna.

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

II. Que a través del IF-2022-136058635-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-2024-36304993-APN-VOCVIII#TFN se elevaron los autos a conocimiento de la Sala "C" y a través del IF-2024-36874497-APN-VOCVIII#TFN se pusieron para dictar sentencia.

La excepción de previo y especial pronunciamiento de nulidad planteada por la actora en el punto V de su escrito de apelación se difirió para ser resuelta junto con el fondo de la causa.

IV. Que inicialmente 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); ni tampoco a ponderar exhaustivamente todas y cada una de las pruebas producidas en la causa, sino sólo aquellas que se estimen conducentes para fundar las conclusiones a las que se arriba (Fallos 321:1776 entre otros).

V. Que por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que primero me pronuncie sobre la excepción de previo y especial pronunciamiento de nulidad (cfme. art. 171, ley 11.683) interpuesta por la actora, toda vez que de ser admitida, derivaría en la nulidad de la resolución recurrida.

En este sentido, la actora sostuvo que al ser notificada del inicio del sumario sancionatorio (cfme. art. 71, ley 11.683) presentó una nota a título informativo en la que hizo saber que durante la inspección presentó la ddjj

original del IG y pago el saldo correspondiente al ejercicio fiscal 2021 y destacó que esta nota no debe ser considerada como un descargo. Manifestó que 5 días después, cuando aún no habían transcurrido los 15 días de la vista conferida, se dictó la resolución apelada. Aseveró que el fisco omitió verificar esta presentación, conclusión a la que arribó con base en que el sistema informático indicaba que la nota aún se encontraba "en curso".

En relación al planteo de nulidad, cabe recordar lo dicho por la CSJN 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 vio 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).

Por otro lado, la Corte también ha dicho que es principio inconcuso de hermenéutica que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige mayor esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 346:683, 320:61; 320:305 y 323:1625, entre otros); y que es adecuado dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos: 302:429), o bien, en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 320:2649).

Dicho ello, corresponde recordar que el art. 71, párr. 1ro., de la ley 11.683 establece que: *"La resolución que disponga la sustanciación del sumario será notificada al presunto infractor, a quien se le acordará un plazo de QUINCE (15) días, prorrogable por resolución fundada, por otro lapso igual y por una única vez, para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho."* Por su parte, el art. 72 establece que: *"Vencido el término establecido en el artículo anterior, se observarán para la instrucción del sumario las normas de los artículos 17 y siguientes."* (subrayado propio).

Surge de los antecedentes de la causa (v. IF-2022-136519805-APN-DTD#JGM), como así también de la prueba documental acompañada por la actora mediante el RE-2022-110583385-APN-SGAI#TFN, que el 15/09/2022 se le notificó el inicio del sumario de conformidad con el art. 71 pretranscripto (Resol 1118/2022 (DV JUMR) de fecha 01/09/2022) y que ese mismo día realizó una presentación bajo el trámite "fiscalización externa – respuesta a requerimiento" donde manifestó: "*Tenemos el agrado de dirigirnos a Uds. con motivo del requerimiento de referencia, se adjunta DDJJ del Impuesto a las ganancias 2021 con su acuse de presentación pertinente y el pago de capital e intereses resarcitorios.*" Tal presentación mantuvo su estado "en curso" hasta la finalización del sumario. Por último, el 21/09/2022 –es decir, 6 días después- el juez administrativo dictó la resolución apelada en autos (Res. 1320/2022 (DV JUMR)).

A su vez, el fisco al contestar el oficio —mediante el IF-2023-80626950-APN-DTD#JGM—manifestó que *"la Dirección Regional de Mercedes explicó que por la operatoria de la Sección Dictámenes y Sumarios, las Presentaciones Digitales siempre se encuentran "en curso" durante la tramitación del sumario respectivo y recién se finalizan luego de descargado el respectivo trámite sumarial (por apelación o archivo) ya que el Sistema "Presentaciones Digitales" opera para la Sección como una "Mesa de entradas" de presentaciones de los contribuyentes que se agregan a los procedimientos sumariales pertinentes"*. A su vez, informó que ese estado ("en curso") se mantuvo hasta el 12/12/2022 donde la presentación fue "finalizada".

De todo lo relatado, surge que el fisco incumplió el mandato legal dispuesto en el art. 72 de la ley 11.683 que lo obliga a instruir el sumario –en la forma dispuesta en el art. 17 y sgtes.- una vez "vencido el término" de 15 días

de la vista sumarial otorgada para que el presunto infractor presente su descargo y no antes de ello. La claridad de la norma despeja cualquier duda. En este sentido, obsérvese que la redacción de esta norma –art.72- difiere de lo dispuesto en el art. 17 del mismo cuerpo legal en relación a la determinación de oficio, que sí autoriza al fisco a dictar la resolución determinativa una vez “evacuada la vista o transcurrido el término señalado” de 15 días (cfme. sdo. párrafo, art. 17, ley 11.683).

Corresponde remarcar que el juez administrativo, en la propia resolución recurrida, insólitamente señaló que "… *no obstante el plazo otorgado, el sumariado no ha alegado defensa ante la infracción imputada*"; siendo que tal afirmación la hizo *antes* de que venciera el plazo legal de 15 días otorgado para que el presunto infractor presente su descargo. En este sentido, no abrigo dudas de que la actora podía presentar válidamente su descargo hasta el día del vencimiento de plazo otorgado.

Por otro lado, la cuestión relativa a que la presentación de la actora -que por sus términos no corresponde considerarla como un “descargo” sumarial- se encontró “en curso” durante todo el término del sumario, resulta inocua para la resolución del caso; toda vez que lo medular y que sella la suerte adversa del fisco, es que no respetó el plazo dispuesto en la normativa aplicable.

Finalmente, no encuentro el motivo válido por el cual el juez administrativo resolvió prematuramente aplicarle la multa a la actora, máxime teniendo en cuenta que tratándose de una sanción de indiscutible naturaleza penal, dicho funcionario sabe que debe actuar con extrema prudencia, a fin de no afectar la garantía constitucional de la defensa en juicio del presunto infractor.

Por todo lo expuesto, corresponde **declarar la nulidad de la resolución apelada, con costas.**

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, SE RESUELVE:

Declarar la nulidad de 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 a 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: 2024.04.17 16:05:39 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.04.22 12:45:55 -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: 2024.04.22 12:45:56 -03:00