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

Informe firma conjunta

Número: IF-2024-54120935-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 24 de Mayo de 2024

Referencia: VOCXI - Sentencia - EX-2022-126321098- -APN-SGAI#TFN - "IMEI ZHENG S.R.L s/ recurso de 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 resolver el Expediente **EX-2022-126321098- -APN-SGAI#TFN** caratulado **"IMEI ZHENG S.R.L s/ recurso de apelación"**

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Imei Zheng S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 1739/22, dictada el 1° de noviembre de 2022 por la División Jurídica de la Dirección Regional Mercedes de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se le aplicó la multa de $14.182.834,34 por omisión prevista en el art. 45 de la ley 11.683 por la falta de presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2021.

En su presentación ante este Tribunal, plantea la inconstitucionalidad del art. 45 de la ley 11.683 respecto a las facultades de juez administrativo por lesionar la garantía de imparcialidad que debe tener, el cual constituye uno de los pilares en que se apoya el sistema de enjuiciamiento; destaca que dicha normativa le concede la potestad del juzgamiento de conductas que corresponden exclusivamente al Poder Judicial y/o al Tribunal Fiscal de la Nación.

Entiende, además, que se viola la garantía de juez natural toda vez que tampoco tiene facultades para aplicar sanciones de naturaleza penal, por lo que solicita que se declare la inconstitucionalidad *del articulado de la ley 11.683*, en cuanto faculta a la Dirección General Impositiva a condenar a los administrados mediante sanciones de naturaleza penal.

Sostiene, por otro lado, que no se da en el caso ni el elemento objetivo ni el subjetivo del tipo infraccional, toda vez que presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2021 en forma voluntaria y espontánea antes del inicio del procedimiento determinativo, antes incluso de la

notificación de la orden de intervención que abarcaba el tributo y período fiscal en cuestión. Dice, en efecto, que la declaración jurada original del impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2021 fue presentada el 2 de noviembre de 2022, y que la orden de intervención fue notificada el 8 de noviembre de 2022.

Insiste en que dicha presentación se realizó en forma voluntaria, espontánea y sin que medie el accionar del ente recaudador y considera aplicable lo dispuesto en el primer párrafo del art. 49 de la ley 11.683 que 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*".

Hace hincapié en que durante la tramitación de la fiscalización no se planteó la necesidad de realizar ajustes que incrementaran la materia imponible declarada, lo que no hace más que confirmar la inexistencia de una conducta negligente o culposa, sino más bien una demora motivada por la necesidad de reflejar en la misma en forma precisa la materia imponible. Explica para ello que en el mismo año fue fiscalizado por los periodos fiscales 2019 y 2020 a partir de las modificaciones introducidas al gravamen por la ley 27.430 (BO 29.12.2017).

Sostiene que la multa lesiona el principio constitucional de no confiscatoriedad y de proporcionalidad de la pena, que es alejada de la realidad económica y que coloca su patrimonio en un estado de difícil conservación, afectando así el derecho de propiedad protegido por el art. 17 de la Constitución Nacional.

Asimismo, plantea error excusable en su conducta ya que la demora en la presentación de la declaración jurada se debió a que en el mismo año calendario el ente recaudador le había fiscalizado los periodos fiscales 2019 y 2020, generándole así una carga administrativa.

Ofrece la producción de una prueba pericial contable para que se determine el impuesto liquidado correspondiente al gravamen y periodo cuestionado, y que se informe si posee antecedentes de igual naturaleza a la infracción impuesta y, por último, para que se determine si la multa es confiscatoria, y por lo expresado, solicita que se deje sin efecto la Resolución.

II. A través del IF-2023-26147975-APN-DTD#JGM contesta el recurso el Fisco Nacional, solicitando que se confirme la Resolución, con costas.

III. Mediante la PV-2023-133455517-APN-VOCXI#TFN se rechazó la producción de la prueba pericial contable ofrecida por dilatoria e improcedente y porque los puntos ofrecidos eran ajenos a la cuestión debatida. A través de la PV-2023-153484799-APN-VOCXI#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala y por medio del IF-2024-53642008-APN-VOCXI#TFN pasan a sentencia.

IV. Corresponde resolver sobre la legitimidad de la Resolución recurrida.

Para ello debe decirse que los agravios referidos a la inconstitucionalidad del art. 45 de la ley 11.683 que plantea el recurrente, por carecer el juez administrativo facultades para dictarla, y la de todo su articulado, por habilitar a la Dirección General Impositiva a condenar a los administrados a sanciones de naturaleza

penal, no pueden prosperar. Ello, no solamente porque no se encuentran debidamente fundados, sino porque, además, omite tener en consideración dos cuestiones:

1. En primer lugar, la validez de las facultades jurisdiccionales por parte de la Administración en materias de derecho penal administrativo, económico, tributario, señalando que la facultad diferida por ley a la autoridad administrativa para juzgar y reprimir contravenciones no atenta contra el principio de división de poderes, ni contra la garantía de juez natural ni el de la defensa en juicio, siempre que al justiciable le sea brindada la oportunidad de ocurrir ante el órgano judicial con el fin de que cualquier decisión de aquellas autoridades que lo afecte sea materia del consiguiente control. (Cfr. “Centro Editorial S.R.L.”, del 6/1/1992, Fallos 261:36, entre otros).

Debe recordarse que el Decreto 618/97, en su art. 9°, otorga al Administrador Federal y éste por delegación a otros agentes, la función de actuar como juez administrativo con facultades para emitir actos administrativos, entre ellos de tipo sancionatorios, que conforme a la jurisprudencia ya citada, son legítimos en la medida que se respeten los principios más arriba aludidos.

2. En segundo término, la revisión judicial suficiente que para las sanciones fiscales prevé la ley 11.683, primero ante este Tribunal Fiscal y luego ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en ambos casos, con los efectos suspensivos previsto en los arts. 167 y 174, respectivamente. Ello conlleva la garantía que la sanción pueda ser revisada en diferentes instancias, jurisdiccionales y judiciales, sin tener que soportar su ejecución forzosa.

En cuanto a la razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, debe decirse que luego de la reforma al art. 45 de la ley 11.683 por la ley 27.430 la multa se calcula en forma matemática sobre el monto de la omisión imputada y, en este caso, reconocida. Es decir, no existe un margen de apreciación en manos del juez administrativo para graduarla, sino que el monto ha sido calculado en la forma dispuesta por la ley sin que se adviertan vicios en el procedimiento seguido para ello.

Sobre la confiscatoriedad de la multa, debe recordarse que *Fallos* 206:92, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que los principios admitidos en materia de gravámenes confiscatorios no son por lo regular invocables respecto de las multas impositivas de carácter penal, por tratarse de sanciones intimidatorias indispensables y porque se incurre voluntariamente en los hechos que traen aparejada su aplicación.

Dicho lo anterior, cabe tener en cuenta que el Fisco Nacional, conforme las facultades que le son propias, inició un procedimiento de fiscalización a Imei Zheng S.R.L. a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en el marco del cual presentó la declaración jurada original del impuesto a las ganancias a esa fecha vencida del período fiscal 2021, que es el sustento de la multa por omisión aplicada en la Resolución recurrida. Dicha conducta fue encuadrada por el juez administrativo en la infracción tipificada en el art. 45 de la ley.

Ante todo la infracción a la que se refiere dicha norma requiere para su configuración la concurrencia de dos elementos: por una parte, la omisión de pago del impuesto y, por la otra, el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas y en la medida que no exista error excusable. La conducta de Imei Zheng S.R.L. sancionada en la

Resolución recurrida corresponde precisamente a la falta de presentación de la declaración jurada en término, configurándose de ese modo el elemento objetivo del ilícito previsto en el art. 45 de la ley 11.683.

En lo que respecta al elemento subjetivo, de indispensable configuración tratándose de ilícitos tributarios, conforme a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 271:297, es al recurrente al que le corresponde demostrar, pruebas mediante, la falta de la culpa o de la negligencia que exige el tipo del art. 45 (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II, del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998; “Italcred SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, Sala V, del 28/04/2016)).

En este sentido, debe tenerse en cuenta que Imei Zheng S.R.L. no ofreció ninguna prueba válida a tal fin, ya que si bien en esta instancia ofreció la producción de una prueba pericial contable, sus puntos no eran conducentes para demostrar la falta de culpa o de negligencia que exige el tipo del art. 45, razón por la cual no se le hizo lugar. Así, Imei Zheng S.R.L. atribuye fútilmente la culpa a una demora propia motivada por la necesidad de reflejar en la declaración jurada en forma precisa a la materia imponible, toda vez que, según explica, en el mismo año calendario se la había fiscalizado en los períodos fiscales 2019 y 2020 lo que le generó una mayor carga administrativa. Pero dicha excusa no resulta suficiente por sí sola para justificar el incumplimiento de las obligaciones, formales y sustanciales que le corresponden como contribuyente según el art. 5° de la ley 11.683, por el contrario, lo que muestra es una conducta de incumplimiento reiterada en el tiempo.

Queda referirse entonces al agravio referido al agravante de la pena por reincidencia y a la aplicación de la eximición prevista en el art. 49 de la ley 11.683, primer párrafo, que 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”.

Sostiene Imei Zheng S.R.L. que la declaración jurada del impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2021 fue presentada en forma voluntaria y espontánea antes del inicio del procedimiento determinativo, ya que lo hizo el 2 de noviembre cuando el inicio de la inspección se notificó formalmente el día 8. En el Informe de Fiscalización se dice al respecto que el formulario F.8600 –que formaliza el comienzo de la inspección- fue enviado al domicilio fiscal el día 2, aunque el contribuyente se notificó el día 8.

Si bien dicha hipótesis podría eventualmente encuadrar en el supuesto de eximición del art. 49 de la ley 11.683, no es el único. En efecto, se requiere allí también que no se trate de un contribuyente reincidente. En el caso, se desprende de la propia Resolución como así de los antecedentes administrativos que preceden su emisión, que Imei Zheng S.R.L. registra dos antecedentes por infracciones de igual naturaleza –los Sumarios 718496/21 Ganancias art .45 y 718498/21 Valor Agregado art. 45, ley 11.683-, es decir, sumarios sustanciados en el año 2021, dentro del plazo de 5 años previsto en el segundo párrafo del artículo a continuación del art. 50. Si bien allí no se especifican a qué periodos fiscales se refieren, es el propio recurrente el que en su recurso de apelación indica que tuvo fiscalizaciones por los períodos fiscales anteriores al 2021 objeto de la Resolución aquí recurrida “toda vez que en el mismo año calendario el ente recaudador había procedido a fiscalizar los periodos 2019 y 2020”. Estos antecedentes impiden la aplicación de la eximición de sanción pretendida que requiere, precisamente, que se trate de un

contribuyente no reincidente en la comisión de las infracciones, con los alcances previstos en las normas ya citadas.

Esa misma situación es la que justifica la graduación efectuada por el juez administrativo en el art. 45, tercer párrafo, de la ley 11.683, reformada por la ley 27.430, es decir el agravamiento de la pena al 200% de la omisión incurrida.

Queda decir, por último, que no resulta aplicable en el caso la eximición con error a la causal de excusable que también solicita porque no se dan los supuestos para ello.

Cabe recordar que la jurisprudencia se ha inclinado por comprender en dicho concepto tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error 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 (CSJN del 20/8/1996, "Morixe Hnos. SACI"). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la aplicación de normas fiscales de difícil y alambicada interpretación, más nada de ello ha sido invocado en el caso.

Por lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución N°1739/22, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiero a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Atento el resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) Confirmar la Resolución N° 1739/22, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en la suma de $352.591, equivalente a 7,18 UMA, por la representación procesal y $881.477, equivalente a 17,96 UMA, por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de IMEI ZHENG S.R.L, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de las 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 archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.24 10:14:34 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.24 10:21:51 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2024.05.24 10:21:53 -03:00