República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-48575199-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 16 de Mayo de 2022

Referencia: ROCA ARGENTINA S.A. Expediente Electrónico EX-2021-111634750- -APN-SGAI#TFN

AUTOS Y VISTOS:
El Expte. N° EX-2021-111634750- -APN-SGAI#TFN caratulado: "ROCA ARGENTINA S.A. S/APELACIÓN" a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Perez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);
El Dr. Pérez dijo:
I.- Que, la parte actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N°441/2021 (DV CJSU) que dispuso aplicar una multa de $100.000 -pesos cien mil-, correspondiente al período fiscal 2018, debido a la supuesta omisión de informar los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País en las previsiones del inciso a), (II), del segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modificatorias).
Solicita como cuestión previa la condonación de pleno derecho de la multa que pretende aplicar la AFIP, por aplicación del artículo 6°, inc. e), de la ley 27.653, toda vez que se encuentran reunidos todos los requisitos para la concesión de los beneficios previstos en el régimen, a saber: a) La supuesta infracción formal ha sido cometida antes del 31 de agosto de 2021; b) La sanción no se encuentra firme ni abonada; c) La obligación formal se ha cumplido al haber obtenido la A.F.I.P. el Informe País por País desde una jurisdicción con la cual hay acuerdo de información tributaria; d) El error cometido se encuentra subsanado, dado que, en el mes de febrero del corriente, se ha presentado la declaración jurada rectificativa correspondiente.
Se agravia en cuanto a que la resolución recurrida no contendría un análisis concreto de la cuestión que permita conmover al supuestamente infractor de que se lo está sancionando por violación a un régimen de información, cuando se habría rectificado dicha declaración y tampoco se expidiría sobre la existencia de un error involuntario e inculpable que haría desaparecer el tipo infraccional, por no hallarse configurado el factor de imputación subjetiva, entendiendo que el contenido de dicha resolución es arbitrario e irrazonable por contener un sesgo meramente recaudatorio.
Destaca que no se expidiría sobre la existencia del factor de imputabilidad subjetiva que requiere el tipo infraccional, dado que el mismo sería de imposible configuración, por haberse cometido un error material al momento de completarse el F.8096 que, luego fue rectificado a solicitud del Organismo. La rectificación surgiría con motivo de que la A.F.I.P. ya había obtenido el Informe País por País (PF2018) desde una jurisdicción con la

que existe acuerdo de intercambio internacional de información tributaria, destacando en este sentido que no habría un actuar que afecte el bien jurídico tutelado “administración tributaria”, por lo que no podría calificarse a dicha conducta como culposa y pasible de sanción.
Refiere a que se generaría un supuesto de falta de proporcionalidad entre la conducta llevada a cabo y la sanción que se le pretende imponer, dado que el Organismo no tiene en cuenta que dicho error fue rectificado y el informe debidamente presentado desde la jurisdicción que correspondía.
Señala que el organismo recaudador pasaría por alto que en el caso particular no era viable ni exigible el Informe País, por tratarse de un Estado con el que se cuenta con un acuerdo de intercambio de información.
Entiende que la resolución en crisis carece de fundamentación, desde el momento en el cual se limita a reproducir los mismos hechos que en las instancias anteriores, sin darle un marco normativo motivado, que incline al supuestamente infractor a comprender por qué se le está imputando ese acto como así tampoco se analizaría con exactitud el instituto de la declaración rectificativa, sino que más bien la asimilaría el error cometido en una declaración jurada informativa, con el cometido en una declarativa de impuestos.
Expone que no habría un incumplimiento de los deberes formales, ni mucho menos una omisión en el ingreso de determinado tributo y que lo que habría ocurrido fue un error al seleccionar la opción en el F.8096 de que correspondía presentar el informe mediante la presentación local ya que el grupo de EMN alque pertenece la recurrente, lo efectuaría en una jurisdicción sin acuerdo de información tributaria y que lo que el Fisco intentaría ocultar es que el Informe País por País fue debidamente presentado desde la jurisdicción que correspondía y con la cual se posee acuerdo de información tributaria, efectuando una tergiversación arbitraria y excesivamente rigorista de la norma al expresar que las declaraciones juradas rectificativas no eliminan la responsabilidad emergente por la exactitud de los datos declarados.
Expresa que la sanción que pretende imponerle la AFIP a su mandante, atentaría contra determinados principios constitucionales como el de obtener una decisión fundada, el de no arbitrariedad, razonabilidad y proporcionalidad del acto administrativo contra la conducta que se pretende reprochar.
Manifiesta que lo que aquí se pretendería imponer sería una sanción, sin tener en cuenta el factor de imputabilidad subjetiva que reclama el tipo infraccional toda vez que la norma requeriría que la conducta sea culposa para poder atribuirle al supuesto infractor el daño al bien jurídico tutelado “Administración Tributaria” y ese daño se consumaría si el obligado a informar omitió hacerlo en tiempo y forma, situación que aquí no se habría configurado dado que el Informe País por País se obtuvo desde una jurisdicción con la cual hay intercambio de información tributaria y advertido el error cometido en el F.8096, el mismo se rectificó mediante la declaración jurada correspondiente.
Se agravia en cuanto a que la A.F.I.P. Pretendiría imponerle a ROCA una sanción completamente desproporcionada, con relación al error que cometió al seleccionar una opción que no correspondía en el F.8096, buscandose tipificar al error como un factor de imputabilidad subjetiva aplicándole la misma sanción que a la culpa, con un único fin, el de recaudar. Abona su tesis con variada doctrina y jurisprudencvia, ofrece prueba, deja planteado el Caso Federal y solicita se revoque la sanción con costas.
II. Que mediante IF-2022-09725694-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el trasaldo que del recurso deducido por la actora le fuera conferido, respondiendo en el acápite V de su responde la cuestión previa planteada por su contraria.
Destaca en primer término que la norma cuya aplicación pretende la actora resulta aplicable al universo de contribuyentes previsto por la Ley 27.541 y sus modificatorias, destacándose que la contribuyente ROCA ARGENTINA S.A. no se encuentra categorizada como Mi Pyme ni tampoco ha dado cumplimiento a la obligación de presentar la declaración informativa prevista por el artículo 59 de dicha norma
Expresa que la Ley N° 27.541 fue ampliada por la ley 27.562 (B.O. 26/08/2020) cuyo artículo 8 -junto al artículo 4 de la R.G. AFIP N° 4816/2020 (B.O. 16/09/2020)- establecen el nuevo universo de contribuyentes comprendidos, que si bien se amplió, no comprende a la totalidad de sujetos pasivos, como en regímenes de

moratoria anteriores y que ello así, mediante la Ley N° 27.541 se implementó un régimen de regularización por obligaciones vencidas al 30/11/19 y que con la reforma introducida posteriormente por la Ley N° 27.562, se amplió el universo de sujetos susceptibles de acogerse al Régimen, en la medida que los mismos dieran cumplimiento a ciertas condiciones introducidas en el
artículo 8° -conf. Modif.-.
Manifiesta que la Ley N° 27.653 amplio la fecha de vencimiento de las obligaciones que podrían ser condonadas pero no suprimió ninguno de los requisitos previstos en las normas anteriormente referidas para gozar de dicho beneficio, en tal sentido, el segundo párrafo del artículo 8° de la Ley N° 27.541 (y sus modif.), estableció un esquema de exclusión del régimen para aquellos sujetos que, no integrando ninguna de las tres categorías explicitadas, poseyeran activos financieros en el exterior al momento de la
entrada en vigencia de la ley, aclarando que la exclusión no operaría en caso que dichos sujetos repatriaran al menos el treinta por ciento del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta días desde la adhesión al régimen en cuestión.
Señala que según el texto del artículo 8° modificado por la Ley N°27.562, aquellos contribuyentes y responsables que no integren las categorías “MiPymes”, “entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias” y “personas humanas y sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes” y poseyeran activos financieros en el exterior, solo podrían acogerse al régimen de la ley, en la medida en que se verifique
la repatriación del producido de dichos activos en los términos y condiciones fijadas por la reglamentación correspondiente.
Entiende que en los supuestos de subsanación de infracciones formales a fin de resultar aplicable la condonación de sanciones en los términos del art. 6 de la Ley N° 27.653, los sujetos deberán haber cumplimentado -de corresponder- con el requisito
de repatriación prevista en el art. 8° de la Ley N°27.541 (y sus modif.) -entre las demás condiciones exigidas aplicables-, ya que de otro modo resultarían sujetos excluidos del régimen y que mediante el art. 59 de la RG N° 4816 (AFIP) se estableció un régimen informativo dirigido a la totalidad de los sujetos que adhirieran al régimen, sin distinguir incluso entre los sujetos a que refiere el art. 8° en su segundo párrafo.
Refiere que los sujetos que se encuentren en condiciones de acceder al beneficio de condonación de sanciones, deben dar cumplimiento al régimen informativo dispuesto por el art. 59 de la R.G. N° 4816, requisito este para la procedencia de tal liberación, destacándose que resultaría necesario a fin de establecer la eventual obligación de repatriar impuesta por la Ley N° 27.541 y modif., entendiendo que la falta de cumplimiento de la situación fáctica tenida en cuenta por el legislador para el punto, esto es, la existencia de bienes en el exterior que deban ser repatriados, debe ser considerada como causal para privar de sus beneficios, ya sea para el acceso al régimen de regularización o la condonación de sanciones e intereses y que la recurrente al no revestir el carácter de “Mi Pyme” y no haber dado cumplimiento a la obligación prevista por el artículo 59 de la Ley 27.541 (y modif.).
Señala que su representada no pudo verificar si la contribuyente reúne los requisitos expuestos por la normativa vigente para gozar de los beneficios de la condonación de la sanción impuesta, con lo cual no fue posible constatar si efectivamente poseía o no activos que debieran haber sido repatriados y que en consecuencia, correspondería rechazar la cuestión preliminar promovida por la actora.
Continúa su líbelo de responde exponiendo los argumentos de hecho y de derecho por los cuales solicita la confirmación de la resolución aquí recurrida.
III. Que mediante IF-2022-15638995-APN-DTD#JGM la parte actora contesta el traslado que de lo manifestado por la representación fiscal en punto a la cuestioón previa por su parte articulada le fuera conferido
Señala que la AFIP confunde los institutos jurídicos de la regularización tributaria con el de la condonación de multas de pleno derecho.
Resalta que la condonación sería automática y no se puede exigir el cumplimiento de los requisitos establecidos para los casos de regularización de deuda, toda vez que esa no habría sido la intención del legislador, ni se

correspondería con la esencia de la condonación de pleno derecho.
Destaca que no se necesitaría ser una MIPyME para gozar del beneficio de condonación de multas, ni debe proceder a la repatriación de bienes situados en el exterior, dado que la ley –en el art. 6°, inciso e)- no hace distinción entre clases de contribuyentes.
Por último, señala que si este Tribunal entiende necesario declarar primero la invalidez del art. 48 de la RG 5101/21 como condición para rechazar lo alegado por la AFIP al contestar la cuestión previa, solicita la aplicación directa de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia de alteraciones normativas con excepciones reglamentarias.
Cita jurisprudencia que abona su postura y solicita se declare la condonación de pleno derecho de la multa discutida en autos, con costas.
IV.- Que mediante PV-2022-43503733-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala "B", pasándose los mismos a sentencia mediante IF-2022-46235719-APN-VOCV#TFN.
V.- Que, desarrollados los argumentos de las partes, corresponde en primer lugar a este Tribunal resolver si corresponde al caso particular la aplicación de los beneficios dispuestos en el art. 6 de la Ley 27.541 (texto según Ley 27.653).
Que, para un mejor análisis de la cuestión, cabe reseñar que la Ley 27.541 fue dictada a fines del año 2019 declarando la emergencia pública e incorporando un régimen de regularización exclusivamente en beneficio de las pequeñas y medianas empresas. En el caso concreto, tal como señala la representación fiscal la apelante carece de certificado Mipyme, lo que luego fuera confirmado por la propia recurrente.
Ahora bien, la Ley 27.562 modificatoria de la anterior amplia la posibilidad de acogerse al régimen a otros sujetos.
Ello así, el artículo 8º establece que "Los contribuyentes y las contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo.
Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior (…) y a los siguientes sujetos: Personas humanas o jurídicas que, no revistiendo la condición de: i) MiPymes, ii) entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias inscriptas como fundaciones, asociaciones civiles, simples asociaciones y entidades con reconocimiento municipal y que, con domicilio propio y de sus directivos fijado en territorio nacional, no persigan fines de lucro en forma directa o indirecta y desarrollen programas de promoción y protección de derechos o actividades de ayuda social directa, y iii) personas humanas y sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes en los términos que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, posean activos financieros situados en el exterior, excepto que se verifique la repatriación de al menos el treinta por ciento (30%) del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta (60) días desde la adhesión al presente régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación".
Por su parte, el artículo 12 señala que las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de julio de 2020, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la ley modificatoria y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha. Este último artículo equipara la situación de los contribuyentes que en igual situación ya hayan abonado la obligación principal sin expectativas de algún beneficio de condonación.
Ahora bien, como puede observarse de la lectura del art. 8° los contribuyentes "podrán acogerse (…) al régimen de regularización y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo…", luego se excluye a determinados sujetos de esos beneficios, sin hacer distinción de los otorgados en el art. 12 –establecidos en ese mismo Capítulo-. En otras palabras, si el sujeto es excluido del régimen no puede

gozar de los beneficios que éste otorga ya sea acceso al régimen de regularización (art. 11) o las Condonaciones previstas en tal art. 12.
Por su parte, el nuevo texto modificatorio de la Ley 27.653 dispone en el art. 6° “A los efectos de la ampliación prevista por el artículo anterior, resultarán de aplicación todas las disposiciones previstas en la ley 27.541, de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública, y modificada por la ley 27.562, con las siguientes excepciones y/o consideraciones: (...) e) El beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a infracciones formales cometidas hasta el 31 de agosto de 2021, que no se encuentren firmes ni abonadas, operará cuando con anterioridad a la fecha en que finalice el plazo para el acogimiento al presente régimen, se haya cumplido o se cumpla la respectiva obligación formal;
De haberse sustanciado el sumario administrativo previsto en el artículo 70 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones, el citado beneficio operará cuando el acto u omisión atribuido se hubiere subsanado antes de la fecha de vencimiento del plazo para el acogimiento al presente régimen.
Cuando el deber formal transgredido no fuese, por su naturaleza, susceptible de ser cumplido con posterioridad a la comisión de la infracción, la sanción quedará condonada de oficio, siempre que la falta haya sido cometida con anterioridad al 31 de agosto de 2021, inclusive.
Las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas hasta el 31 de agosto de 2021 quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia del presente título de esta ley ampliatoria y/o modificatoria y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha.
También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitorios correspondientes al capital cancelado con anterioridad a la mencionada entrada en vigencia. De tratarse de intereses resarcitorios y/o punitorios correspondientes a anticipos no ingresados, la condonación procederá cuando la declaración jurada del período fiscal correspondiente se encuentre vencida al 31 de agosto de 2021 y presentada a la fecha de vigencia de la ley”;
En el caso concreto, si bien se encuentran cumplidos los requisitos del art. 6° (se apela una sanción correspondiente a una infracción formal cometida hasta el 31 de agosto de 2021 (período 2017), que no se encuentra firme ni abonada y además la obligación formal ha devenido abstracta a partir del intercambio de información con España), conforme lo expuesto por la representación fiscal, la recurrente no tiene certificado Mipyme –ésta lo confirma en su presentación- y habiendo señalado esta última que no se encuentra obligada a repatriar los bienes en el exterior -no cumpliendo con el deber de información del art. 59 de la RG 4816/2020-, criterio contrario al sostenido por esta Sala (“OSTRY SILVIA BEATRIZ s/recurso de apelación”, sentencia del 19/04/21), corresponde concluir que la recurrente se encuentra excluida como sujeto habilitado para usufructuar el régimen bajo análisis, conforme el art. 8 de la Ley 27.541 y mod. En consecuencia y teniendo en cuenta las constancias de autos, no corresponde otorgar el beneficio de condonación solicitado.
VI.- Que habida cuenta del estado procesal de las actuaciones, y en atención que no existe prueba a producir, cabe expedirse respecto al fondo de la cuestión, correspondiendo a este Tribunal resolver si se ajusta a derecho la multa aplicada, con sustento en el inciso a) ii) del segundo artículo agregado a continuaciónartículo 39 de la Ley N° 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones).
Dicho artículo dispone: “...- Serán sancionados: a) Con multa graduable entre ochenta mil pesos ($ 80.000) y doscientos mil pesos ($ 200.000), las siguientes conductas: … (ii) Omitir informar, en los plazos establecidos al efecto, los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País, indicando si éste actúa en calidad de última entidad controlante, entidad sustituta o entidad integrante del o los grupos multinacionales, conforme lo disponga la Administración Federal.”
Al respecto, cabe señalar que como país que adoptó tempranamente los lineamientos del Plan de Acciones BEPS de la OCDE, específicamente relacionado a la Acción 13 vinculado con la documentación sobre precios de transferencias, se incorpora entre otras, esta norma a fin de aumentar la transparencia hacia la administración tributaria y desglosar la información pertinente, tendiente a que haya mayor colaboración por parte de los

contribuyentes en la lucha contra la evasión y la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios hacia otras jurisdicciones.
En mérito a los compromisos asumidos por el país en el plano internacional y a efectos de promover la correcta determinación y percepción de los gravámenes, se procedió al dictado de la Resolución General N°4130/2017, mediante el cual se implementó un régimen de información anual fijando los requisitos, plazos y condiciones que los sujetos obligados deberán observar en lo que refiere al Informe País por País, destacándose que la recurrente resulta ser un sujeto informante en el marco de dicha norma.
Tal como surge de las presentes actuaciones, el sumario aquí apelado se origina en el hecho de que el contribuyente informó que debía presentar el informe país por país debido a que el informe global era presentado en un país con el que Argentina no posee tratado de intercambio de información, sin embargo luego incumplió con la presentación.
Lo cierto es que tal como surge de las actuaciones, y el Organismo no desmiente, éste ha obtenido la información por que el informe ha sido presentado en España, Estado que intercambia información con Argentina.
En ese contexto, como es sabido, al examinarse la presunta comisión de un ilícito, se debe atender tanto al elemento objetivo o material del tipo legal, como al subjetivo, a la luz de la regulación contenida en la norma correspondiente, más allá de que la infracción cometida se trate de un deber formal.
Asimismo, debe tenerse en cuenta el bien jurídico tutelado en esta sanción, se trata de la "Administración Tributaria" en sus funciones relativas a la determinación de la obligación tributaria y a la verificación y fiscalización del cumplimiento que de ella hagan los responsables" (conf. Sala II in re "Celum S.A. c. D.G.I.", sentencia del 24/07/2008).
En circunstancias análogas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que "la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva" (Fallos 316:1247). En consecuencia, concluyó que "el cumplimiento de los extremos formales constituye, en materia tributaria, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado" (Ibid.).
Ahora bien, cabe señalar que en el caso particular el error incurrido por la contribuyente no impidió al Fisco Nacional hacerse de la información pretendida. En efecto, cabe destacar que sin perjuicio del error inicial, la información ha sido enviada al Fisco Nacional vía intercambio de información lo que conduce a este Tribunal a revocar la sanción aplicada. Las costas se imponen por su orden en atención a las particularidades del caso.

El Dr. Porporatto dijo:
Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

El Dr. Magallón dijo:
I.- Que adhiero al relato de antecedentes que formula el Dr. Pérez, como así también a la solución que en el considerando V de su voto propone respecto de los beneficios que, con pretendido sustento en las previsiones del artículo 6° inc. e) de la ley 27.653 invoca la actora. Disiento, en cambio, con la solución que el distinguido colega propone con relación al fondo de la cuestión debatida en el sub lite pues entiendo, con apoyo en los fundamentos que seguidamente expongo, que la sanción debe ser confirmada.
II.- Como ya se dijo, la multa aplicada a la recurrente y apelada ante esta instancia tiene origen en la imputación que el Fisco Nacional atribuye a la actora bajo la figura infraccional tipificada en el inciso a), (II), del segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modificatorias).
La aludida infracción, vinculada con el incumplimiento parcial de requerimientos de la AFIP, es una de las denominadas por la ley como "infracciones formales". Es importante destacar que esta tipología de infracciones

ha sido concebida por el legislador como un instrumento de inducción para el cumplimiento, por parte de los administrados, de ciertos deberes instrumentales que -generalmente- no se vinculan con el ingreso de las obligaciones tributarias. En efecto y tal como lo explica la Corte Suprema de Justicia, "...la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente, resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquéllos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la referida igualdad tributaria; desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes" (Fallos 314:1376).

En cuanto al bien jurídico que este tipo de infracciones busca proteger, se ha señalado que "De lo hasta aquí expuesto y de lo expresamente declarado por el informe producido por las Comisiones de Presupuesto y Hacienda y de Legislación Penal se colige con claridad que el bien jurídico de cuya protección se trata excede al de integridad de la renta fiscal. En efecto, se considera de vital importancia como instrumento que coadyuvará a erradicar la evasión, al logro de la equidad tributaria y, por ende, al correcto funcionamiento del sistema impositivo, el hecho de dotar a la administración de mecanismos eficaces de contralor y de apercibimientos con la finalidad de que los contribuyentes, en lo mediato, modifiquen sus conductas tributarias voluntariamente y que, en lo inmediato, lo hagan porque existe una estructura de riesgo ante la sola posibilidad de no cumplir (cfr. "Diario de Sesiones Diputados" - año 1985 - pág. 6274)" (Fallos 314:1376; voto de los Dres. Belluscio y Petracchi).

En el caso de las infracciones formales que aquí se analizan -y al igual que sucede con los llamados delitos formales (fiscales)-, la ley "...no exige la existencia de un perjuicio fiscal (…)" desde que "...la finalidad de la figura (...) no es primordialmente la preservación de la integridad de la renta fiscal sino la preservación de los objetivos de política económica fijados por el Estado en su carácter de órgano rector de la economía nacional..." (Fallos 311:372; voto del Dr. Petracchi).

Para entender como funciona esta particular categoría de infracciones, resulta de utilidad recurrir -mediante analogía que se ve justificada por el consenso doctrinario y jurisprudencial respecto de la aplicación indistinta de principios generales comunes para infracciones y delitos- a la clasificación doctrinaria que distingue entre delitos de mera actividad y de resultado. Se ha dicho que en los primeros, el tipo infraccional no requiere que la acción vaya seguida de la causación de un resultado separable espacio-temporalmente de la conducta y que lo contrario sucede en los delitos de resultado (cfr. MIR PUIG, Santiago; Derecho Penal - Parte General, Ed. B. de F., Montevideo, 9° Edición, pág. 231).

III.- Explicadas ya las características ontológicas esenciales de este tipo de infracciones, correspondería hacer foco ahora en los condicionamientos inherentes a su aplicabilidad en los casos concretos.

En tal sentido y siguiendo la línea de la doctrina jurisprudencial de la Corte en la materia, el Alto Tribunal ha dejado dicho que: "6°) Que en lo concerniente a la caracterización del hecho ilícito -aspecto que entraña la hermenéutica de la norma en examen- cuadra puntualizar que en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte ha consagrado 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, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297).

7º) Que, ello no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una

persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente (Fallos - 278:266).

8º) Que en la especie, se está en presencia de una infracción concerniente al incumplimiento de los deberes formales colocados en cabeza de quienes tienen responsabilidad impositiva (cfr. fallo citado "ut supra" del 5/11/1991) y está comprobada la existencia misma de los elementos materiales (...) Por tanto, al resultar su adecuación al tipo penal pertinente, corresponde -contrariamente a lo que pretende la recurrente a fs. 62 vta.- que sea la imputada quien cargue con la prueba tendiente a demostrar la inexistencia del elemento subjetivo" (Fallos 316:1313).

IV.- Teniendo en consideración el marco general descripto y en cuanto atañe a la procedencia de la infracción endilgada a la actora en estas actuaciones, corresponde señalar primeramente que la circunstancia de haber aquella omitido cumplir oportunamente su obligación de informar los datos identificatorios del sujeto informante designado para la presentación del Informe País por País en las previsiones del inciso a), (II), del segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 39 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modificatorias) es un hecho que no motiva controversia entre las partes. Ello conduce a afirmar que el aspecto material de la infracción se ha verificado.

Ello sentado y toda vez que el tipo de infracción que se reprocha a la actora -de carácter formal, de mera actividad- no requiere para su consumación de un resultado dañoso independiente o separado temporo-espacialmente del hecho mismo de la omisión, cabría concluir que sólo la acreditación de un error con entidad suficiente -como para reconocerle el carácter de excusable- podría justificar la eximición de reproche punitivo.

En el sentido arriba indicado, carece de relevancia la circunstancia de que a la postre -de la omisión de producir el informe requerido por las normas aplicables- el Fisco Nacional hubiera obtenido de un tercer país los datos cuyo suministro en legal tiempo y forma fuera omitido por la sumariada. En efecto, ello no quita el carácter antijurídico a la conducta, puesto que, como se ha explicado más arriba, la lesión al bien jurídico tutelado se produjo con el sólo incumplimiento del deber de informar y con independencia de cualquier otro resultado.

En las condiciones descriptas y no habiendo la recurrente acreditado la existencia de un error excusable, corresponde considerar ajustado a derecho el encuadre de la conducta infraccional incurrida.

V.- Que sin perjuicio de la confirmación del criterio de imputación infraccional efectuado por el Organismo Fiscal, estimo que corresponde reducir el quantum de la multa al mínimo legal de la escala punitiva. Ello así, habida cuenta de la falta de acreditación por parte de la demanda de la existencia de antecedentes sumariales de la contribuyente y de la ausencia de concreta justificación que amerite apartarse, bajo dicha particular circunstancia, de la razonable pauta de graduación que suministra aquella escala al establecer un mínimo y un máximo, de modo de dar al juzgador la posibilidad de sancionar con mayor monto de pena las situaciones en las que se verifiquen causas agravantes o se trate de infractores reincidentes (cfr. esta Sala -en su anterior intergación- "MADERO, María Silvina", 08/06/2012), situación que, como se ha adelantado, no aparece configurada en el caso bajo análisis.

Por ello voto: Confirmar parcialmente la resolución apelada, reduciendo el monto de la multa al mínimo legal de la escala punitiva prevista para la misma; las costas se atribuyen a la actora en cuanto se confirma la sanción y en el orden causado en la proporción en que se la reduce.

Por todo ello, en virtud de la votación que antecede, por mayoría; SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada, costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2022.05.13 11:08:04 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2022.05.13 15:35:12 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2022.05.16 11:10:32 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.05.16 11:10:54 -03:00