Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

20864/2019 INCONAR SRL (TF 45300-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de de 2019.- ID

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- A fs. 156/159 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó —con costas— las resoluciones nros. 3338/2015 y 3339/2015, emitidas por la División Jurídica de la Dirección Regional Córdoba de la AFIP – DGI, en virtud de las cuales se aplicó sendas multas por la presunta omisión del impuesto a las ganancias por los ejercicios 2011 y 2012 y en el IVA por los períodos fiscales 12/2011, 12/2012 y 05/2013, graduando su *quantum* —en ambos supuestos— en un tercio (1/3) del mínimo legal, con sustento en los arts. 45 y 49 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

II.- Para así decidir señaló que:

(i) se encuentran acreditados los elementos objetivo y subjetivo para tener por configurada la infracción;

(ii) la responsable presentó las declaraciones juradas rectificativas a instancias de la inspección, conformando las impugnaciones y los ajustes propuestos por el organismo fiscal. De esta manera, aceptó que las presentaciones realizadas al vencimiento legal originaron pagos en defecto de las obligaciones;

(iii) observó un actuar negligente por parte de la responsable, quien infringió los deberes de cuidado a su cargo;

(iv) la actora no acreditó causales eximentes de responsabilidad;

(v) no corresponde la aplicación de la instrucción general 6/2007. Se trata de una norma de carácter interno de la administración fiscal y, por lo tanto, no resulta vinculante. Por otra parte, el supuesto invocado se refiere a la falta de presentación de declaración jurada —original— y no para casos como el de autos, en el que la omisión tiene su origen en la inexactitud de las presentadas.

III.- Disconforme, la actora interpuso recurso de apelación —fundado a fs. 165/177 y contestado a fs. 192/198 vta.

Solicitó la aplicación de la ley 27.430, por considerarla *"ley penal más benigna"*. Señaló las pautas jurisprudenciales sobre la aplicación retroactiva y la exégesis que impone las normas que contienen un criterio de mayor benignidad en materia penal.

Indicó que toda vez que rectificó sus declaraciones juradas antes de que fuera notificada de la *"vista previa"* corresponde la reducción de la sanción a un cuarto (1/4) de su mínimo legal, de conformidad con el art. 49 de la ley 11.683.

Insistió en que corresponde la aplicación al caso de la instrucción general 6/2007, por considerar que resulta una norma de cumplimiento obligatorio. Marcó que la instrucción establece que la presentación extemporánea de las declaraciones juradas no puede juzgarse como una conducta típica, en los términos del art. 45 de la ley 11.683, en la medida en que la omisión fue subsanada antes de correrse la *"vista"* prevista en el art. 17 de esa ley.

Se quejó de que los fundamentos dados por el tribunal *a quo* para efectuar el encuadramiento de su conducta en la figura culposa resultan equivocados.

Criticó que la decisión exhiba como sustento para confirmar la sanción el *"carácter prevalentemente objetivo"* de la infracción, en la cual la culpa *"se presume"*, incumbiendo al responsable demostrar su inocencia, por resultar violatoria de principios, de garantías y de derechos en materia penal.

Arguyó que la carga de la prueba pesa sobre el Fisco Nacional acusador y no sobre el presunto infractor, dada la presunción de inocencia, garantía de raigambre constitucional.

IV.- A fs. 182/vta. el Fisco Nacional apeló los honorarios regulados a fs. 163 a su favor, por considerarlos *"bajos"*.

V.- No constituye materia discutida en autos que la contribuyente presentó sus declaraciones juradas correspondientes al impuesto a las ganancias, por los ejercicios 2011 y 2012, y al IVA, por los períodos 12/2011, 12/2012 y 05/2013, exteriorizando datos que no reflejaban su real situación fiscal. En efecto, esa circunstancia fue por ella misma reconocida, toda vez que conformó los ajustes propuestos por la inspección actuante y rectificó sus declaraciones originales.

Ello basta para tener por acreditada la materialidad de la infracción aplicada. Es que resulta ajeno a una correcta hermenéutica de los ilícitos definidos en la ley de procedimiento fiscal la despenalización de quien —a través de sus declaraciones juradas rectificativas— estaría admitiendo la infracción de tipo material consumada (esta sala, causa *"Droguería Avenida SRL"*, pronunciamiento del 29 de diciembre de 2014).

En tal sentido, reconocida la omisión de pago que se le imputó, sólo puede eximirse de la sanción si demuestra la existencia de alguna de las causales admitidas por la legislación vigente.

Al respecto, no debe soslayarse que la actora no probó que su conducta se adecuó a un actuar diligente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales sustantivas, ni ofreció prueba tendiente a demostrar la existencia de alguna causal eximente de responsabilidad, siendo los únicos elementos obrantes en la causa las actuaciones administrativas en poder del organismo fiscal.

En tal sentido, el pronunciamiento recurrido exhibe fundamentos suficientes para descartar la tacha formulada por la actora referida a que la sanción aplicada fue confirmada por la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra la responsable.

Por el contrario, el Tribunal Fiscal examinó la conducta desplegada por la contribuyente y advirtió un actuar negligente en el cumplimiento de las obligaciones materiales a su cargo. Asimismo, concluyó que no se encontraban acreditados elementos de prueba que permitan ilustrar y demostrar la existencia de un error esencial, decisivo e insalvable que permita eximirla del reproche penal.

VI.- Por otra parte, yerra la recurrente en cuanto insiste con la aplicación de la instrucción general 6/2007.

Ello es así, dado que si bien las instrucciones pueden ser utilizadas como criterios de interpretación a los efectos de resolver una cuestión, constituyen normas de carácter interno y no pueden ser invocadas fuera del ámbito de la administración fiscal (esta sala, causa *"Hidalgo, Fernando"*, pronunciamiento del 2 de junio de 2015).

Sin perjuicio de ello, y como bien lo señaló el tribunal *a quo*, la instrucción mencionada establece que no se configura el tipo culposo previsto en el art. 45 de la ley 11.683 cuando los responsables presenten la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la *"vista"* referida en el art. 17 —con que se inicia el procedimiento de determinación de oficio—, y no como en el caso, en el que la actora mediante la presentación de las correspondientes declaraciones rectificativas subsanó las omisiones que contenían sus declaraciones originales —presentadas al vencimiento legal—.

VII.- Acreditados los aspectos objetivo y subjetivo de la infracción, incumbe ahora examinar si corresponde aplicar la ley 27.430 por resultar de mayor lenidad con relación al sistema legal vigente al momento de los hechos.

Primeramente, cabe recordar que en el art. 2º del Código Penal se consagra una excepción al principio general de irretroactividad de la ley al disponer: *"[S]i la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que existía al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna."*

Al respecto, precisar cuál es la ley más benigna requiere un análisis completo y profundo en relación al caso concreto. No deben efectuarse pautas de comparación *a priori* para determinar en abstracto la norma de mayor benignidad, sino que se exige la aplicación íntegra de las leyes, no siendo posible tomar las disposiciones más favorable de una y otra, ya que de ese modo el juzgador estaría creando una nueva, y ello se encuentra vedado (Andrés J. D'ALESSIO y otros, *"Código Penal. Comentado y anotado"*, Ed. La Ley, Buenos Aires 2005, pág. 30 y sgtes).

Más benigno no es sólo aquella ley que desincrimina o establece una pena menor a una conducta, sino que puede tratarse de una causa de justificación o de inculpabilidad, o un cambio en la clase de pena o modalidad ejecutiva de la pena, por lo que esta valoración no puede formularse en abstracto, sino que resulta necesario hacerlo en cada caso concreto y teniendo en cuenta la totalidad de cada una de las leyes, sin que pueda utilizarse una tercera ley creada por haberse tomado preceptos de una y otra ley (Alejandro CATANIA, *"Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769"*, Ed. del Puerto, Buenos Aires 2007, pág. 30).

En tal orden de ideas, no es dudoso que cuando la ley posterior consagra un tratamiento más riguroso sólo cabe al juzgador abstenerse de aplicarla, aun cuando aspectos aislados de ella pudieran ser más ventajosos (Fallos: 307:294).

Asimismo, tiene dicho la Corte Suprema que una de las pautas más seguras para verificar si la inteligencia de una disposición es racional y congruente con el resto del sistema del cual aquélla forma parte, es la consideración de sus consecuencias (Fallos: 303:917; 310:464 y 331:519), pauta a la luz de la cual advirtió que una interpretación contraria a la allí expuesta conduciría a que bajo la vigencia de una ley penal más benigna que la que le precedió, el responsable de un hecho cometido antes le correspondería una menor sanción que quien cometiese el mismo ilícito con posterioridad al momento en que empezó a regir aquélla, hipótesis que no se ajusta al principio consagrado en el art. 2º del Código Penal (Fallos: 310:267).

VIII.- Bajo tales premisas, no debe soslayarse que el régimen previsto por la ley 27.430 no desincriminó la conducta analizada. Tampoco modificó la sanción con la que se reprime la omisión de impuestos por la presentación de declaraciones

juradas inexactas. Solamente fue objeto de modificación el *quantum* de la multa, en el que se previó un porcentaje fijo (100%), a diferencia de su anterior redacción que establecía su graduación entre el 50% y el 100% del *"gravamen dejado de pagar"* (art. 45).

Por su parte, en el art. 49 se presentó un nuevo esquema de reducción de sanciones, teniendo en cuenta los diferentes momentos en que puede intervenir el organismo recaudador a fin de subsanar el incumplimiento de las obligaciones materiales por parte de los contribuyentes y/o responsables.

En lo que al caso interesa, se dispuso en el párrafo segundo que si un contribuyente regularizara su situación mediante la presentación de la declaración jurada rectificativa en el lapso habido entre la notificación de la orden de intervención —inicio de inspección— y la notificación de una vista previa —liquidación formulada por la inspección actuante— y no fuera reincidente en las infracciones previstas en los arts. 45, 46, agregado a continuación del art. 46 o 48, *"las multas establecidas en tales artículos se reducirán a un cuarto (1/4) de su mínimo legal."*

En suma, en atención a los hechos acreditados en la causa y de conformidad con el régimen consagrado en la ley 27.430, le correspondería una multa equivalente a un cuarto (1/4) del 100% del impuesto omitido. En tanto, según las normas vigentes al momento de comisión de la infracción, le correspondió una multa equivalente a un tercio (1/3) del 50% del gravamen omitido.

Una interpretación integral de las normas en juego, conducen a concluir que el régimen más benigno es el vigente al momento de aplicación de la sanción por parte del Fisco Nacional.

En virtud de lo expuesto, corresponde desestimar el recurso y confirmar el pronunciamiento de fs. 156/159 en cuanto fue materia de agravios, con costas (art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). **ASÍ SE DECIDE.**

IX.- En lo atinente al recurso de apelación interpuesto a fs. 182/vta. contra la resolución de fs. 163, en función de la naturaleza del proceso, su monto —para el que cabe estar a la suma que en concepto de multas fue objeto de cuestionamiento ante el Tribunal Fiscal—, la única etapa procesal cumplida, lo resuelto en el pronunciamiento de fs. 156/159, ponderando el mérito, la calidad y la extensión de la labor desarrollada a luz del resultado obtenido, corresponde ELEVAR, conjuntamente, a la suma de PESOS OCHO MIL ($8000) los honorarios regulados a favor de los Dres. Luciana P. Maradei, Agostina C. García y Oscar A. Yulan, por su actuación ejerciendo la representación procesal y dirección legal del Fisco Nacional —DGI— en la instancia anterior (arts. 6, 7, 9, 19, 37, 38 y demás c.c. del Arancel de Abogados y Procuradores).

Sobre pautas análogas, en lo pertinente, a las precedentemente enunciadas, se establece en la suma de PESOS DOS MIL CUATROCIENTOS ($2400) los emolumentos a favor de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por las tareas cumplidas ante esta alzada (art. 14 y demás c.c. del arancel citado). **ASÍ TAMBIÉN SE DECIDE.**

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 08/08/2019
Alta en sistema: 09/08/2019
Firmado por: DRA. DO PICO - DRA. HEILAND - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - - H. GERDING SECRETARIO

#33499996#238026816#20190808104617806