Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

68133/2018 GOLDAK, EUGENIO (TF 42778-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de de 2019.- ID

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- A fs. 92/vta. la demandada interpuso recurso de apelación —fundado a fs. 110/115 vta. y que no fue contestado por la contraria— contra el pronunciamiento de fs. 81/86, en virtud del cual el Tribunal Fiscal de la Nación —por mayoría— resolvió: (i) hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la actora por el período fiscal 2005 con relación a la determinación de oficio del IVA, con costas, (ii) rechazar las excepciones de prescripción por los períodos fiscales 05/2008, 07/2008 a 09/2008 y 03/2009 correspondiente al IVA y de nulidad incoadas por la contribuyente, con costas, (iii) confirmar la determinación de oficio de la responsabilidad personal y solidaria, en su carácter de socio gerente y participe efectivo de la sociedad deudora en el IVA por los períodos fiscales 05/2008, 07/2008 a 09/2008 y 03/2009 y 04/2009, 06/2009 a 08/2009, 01/2010 y 02/2010, 04/2010 a 12/2010, 02/2011, 05/2011, 07/2011, 09/2011 y 10/2011, 12/2011 y 01/2012, con costas, (iv) revocar la multa aplicada, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), con costas por su orden, y (v) ordenar al Fisco Nacional a reliquidar la deuda tributaria.

II.- La queja se encuentra dirigida, en atención al desistimiento parcial formulado (v. fs. 116/118 y fs. 121), únicamente a cuestionar el decisorio apelado en cuanto revocó la sanción impuesta y su distribución de las costas.

Sostuvo que el análisis efectuado por los vocales que integran la mayoría desvirtúa los hechos de la

causa e incurre en una incorrecta aplicación de las normas que rigen la cuestión.

Señaló que surge claro del art. 45 de la ley 11.683 que la sanción de omisión de impuestos es aquella que se produce por la presentación de declaraciones juradas inexactas.

Indicó que se encuentran acreditados los elementos previstos en la norma para tener por configurado el ilícito reprimido. La omisión en el pago del gravamen y un obrar negligente del actor, en su carácter de responsable de la deuda tributaria en cabeza de la sociedad que representó durante los períodos involucrados.

En tal sentido —resaltó— el elemento objetivo de la infracción se encuentra probado, toda vez que el ajuste fiscal fue confirmado por el Tribunal Fiscal y, con relación al elemento subjetivo, el actor no acreditó causal eximente de responsabilidad.

III.- Corresponde, entonces, examinar si la sanción impuesta al actor por la presunta omisión del gravamen por los períodos fiscales involucrados se ajusta a derecho.

IV.- Incumbe principiar que la cuestión en debate no gira en torno a la responsabilidad de los representantes de cumplir con las obligaciones sustanciales de sus representados, y cuyo incumplimiento permite extender su responsabilidad propia y solidaria de la deuda tributaria del ente jurídico que representan.

En autos, dicho aspecto fue confirmado por el Tribunal Fiscal y se encuentra consentido por la parte actora.

Lo que aquí interesa es determinar la responsabilidad penal con relación a la comisión de infracciones materiales de los responsables por deudas ajena frente al

incumplimiento de los deberes que les imponen los arts. 6º y 7º de la ley 11.683.

V.- Sobre el punto, cabe señalar que en el art. 55 de la ley 11.683 se establece que son personalmente responsables de las infracciones previstas en los arts. 45 y 46, como infractores de los deberes fiscales de carácter material que les incumben en la administración, representación, liquidación, mandatos o gestión de entidades, patrimonios y empresas, todos los responsables enumerados en los incisos a) a e) del art. 6º.

En efecto, no se advierte ningún tipo de óbice para que el organismo recaudador, al verificar el nacimiento de la responsabilidad solidaria frente a la deuda tributaria, conforme con lo previsto en el art. 8º de la ley 11.683, instruya junto a la determinación de oficio el procedimiento sumario, en los términos del art. 70, para determinar el encuadramiento de la conducta desplegada por el responsable de la deuda ajena (esta sala, causa *"Cremieux, Paola A."*, pronunciamiento del 10 de octubre de 2000).

Es claro, pues, que la participación en la infracción tributaria por parte de los sujetos responsables se juzga y sanciona independientemente de su responsabilidad en el cumplimiento de la obligación tributaria ajena (Diez – Ruetti *"Procedimiento Tributario"*, Ed. La Ley, Buenos Aires 2016, pág. 493).

De tal línea de razonamiento, se desprende que la responsabilidad por la comisión de infracciones por parte de los responsables por deuda ajena se rige por las normas del ilícito imputado.

Al respecto, la jurisprudencia ha dicho que para imponer una multa a los administradores de la

sociedad, en tanto responsables solidarios de ella, su conducta debe ser ponderada a la luz de lo previsto en la norma sancionatoria, pues no alcanza con que hayan incumplido con los deberes que le incumbían dentro del ente (conf. Sala V, causa *"Caputo, Emilio y otros"*, pronunciamiento del 7 de agosto de 2000, y Sala III, causa *"Costa, Roberto"*, pronunciamiento del 28/04/2010).

Sobra la base de tales premisas, no es posible concluir en que la sanción es procedente por el sólo hecho de que se encuentre firme la extensión de la responsabilidad solidaria frente a la deuda tributaria del principal, sino que, la conducta del responsable debe ser ponderada a la luz de los previsto en el art. 45 de la ley 11.683 que describe la infracción endilgada.

VI.- En dicho art. 45 de la ley 11.683 se tipifica la infracción de omisión de impuestos. Se trata de una figura culposa y se sanciona con una multa graduable, siempre que no corresponda la figura dolosa prevista en el art. 46 y en tanto no exista error excusable.

El ilícito de omisión de impuesto puede cometerse por acción u omisión y se configura en su aspecto objetivo cuando los contribuyentes y/o responsables omitieren el pago del impuesto mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las declaraciones juradas presentadas. Asimismo, mediante la norma se reprime la omisión de los agentes de retención o percepción de actuar como tales y la falta de ingreso de regímenes de anticipos y/o pagos a cuenta por falta de presentación de las declaraciones juradas o por ser inexacta la declaración jurada base.

VII.- En atención a las pautas aquí desarrolladas, el recurso de apelación interpuesto por la demandada no puede prosperar, habida cuenta de que no se encuentra configurada la conducta típica reprochada con la sanción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.

Sobre el punto, no debe soslayarse 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 ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 327:5345; 324:107; 303:1548; 271:297, ente otros).

Ciertamente, cabe recordar que no se encuentra controvertido en autos que la contribuyente presentó las correspondientes declaraciones juradas, regularizando el gravamen allí determinado mediante un plan de facilidades de pagos. Dicha moratoria caducó, por incumplir con las previsiones del régimen al cual se acogió voluntariamente.

Como consecuencia de ello, el organismo recaudador intimó la deuda tributaria exteriorizada por la sociedad, resolución que fue notificada e incumplida por la contribuyente deudora. Ante la falta de pago, la administración fiscal inició el procedimiento establecido en el art. 17 de la ley 11.683 a fin de hacer extensible la responsabilidad solidaria del actor, en su carácter de socio gerente, representación que ejerció durante los períodos fiscales involucrados.

Así pues, no se advierte de las constancias de autos la acción típica reprochada por el ilícito descripto en el art. 45 de la ley 11.683. En efecto, la omisión de gravamen no se configuró por la falta de presentación de las declaraciones juradas, ni tampoco las presentadas fueron impugnadas por el organismo fiscal por considerar que no se ajustaban a la real capacidad contributiva del contribuyente.

Por el contrario, y como expresamente se indica tanto en la resolución impugnada como en los actos y dictámenes en los que ella se funda, la intimación del gravamen se sustentó en las deudas autodeclaradas por la propia destinataria legal de tributo (v. instrucción de sumaria, dictamen jurídico y resolución nº 69/2015 obrantes a fs. 129/135, fs. 146/149 y fs. 150/158 de las actuaciones nº 11124-13-2014).

En virtud de lo expuesto, este tribunal **RESUELVE:** rechazar el recurso interpuesto y confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto fue materia de agravias. Las costas de esta instancia se distribuyen en el orden causado, dada la ausencia de sustanciación (art. 68, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 11/06/2019
Alta en sistema: 12/06/2019
Firmado por: DRA. DO PICO - DRA. HEILAND - DR. FACIO - , JUECES DE CÁMARA - - H. GERDING SECRETARIO

#32585833#234937787#20190527125830510