Expte. N° 25076/2014.-

///nos Aires, 31 de mayo de 2024.- PGR

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Martignago, Osvaldo Pedro (TF 24647-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”; y

CONSIDERANDO:

I.- Que, por sentencia del 13/04/2023, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió revocar la sanción impuesta en la resolución N* 750/2004, con costas.

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo -en primer término- recordó que, se encuentran firmes las determinaciones de oficio del I.G. y el I.V.A., con más sus intereses resarcitorios, y también la multa impuesta sobre este último, por lo que solo correspondía resolver respecto de la sanción impuesta en la resolución N* 750/2004 relativa al I.G por el ejercicio 2001 (cfr. art. 46, ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modif.), graduada en dos veces el impuesto omitido de ingresar.

En particular, señaló que el ente fiscal aplicó la sanción apelada considerando que la recurrente no presentó la DD.JJ. del I.G. correspondiente al período 2001, dejando de ingresar el gravamen en su justa medida y calificó su conducta en la figura defraudatoria del artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Refirió que, al momento de los hechos, el artículo 46 de la ley 11.683 establecía lo siguiente: *“El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de 2 (dos) hasta 10 (diez) veces el importe del tributo evadido”.*

Ello así, destacó que la conducta típica requería defraudar al fisco mediante liquidaciones de impuestos, es decir, mediante DD.JJ. presentadas, pero no mediante su omisión y, por lo tanto, dichas liquidaciones constituían el medio comisivo exigido por la figura infraccional.

Indicó que, dicho texto -introducido por la ley 23.771 (B.O. 27/02/1990)- tuvo vigencia hasta el 16/11/2003, cambiando a partir de la ley 25.795 (BO 17/11/2003) y quedando redactado de la siguiente manera: *“El que, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) VECES el importe del tributo evadido”.*

En ese orden de ideas, expresó que la figura infraccional tipificada a partir de tal modificación acepta que la defraudación al fisco se materialice mediante la omisión de presentar las DD.JJ., ampliando el abanico de medios comisivos de la infracción.

De tal manera, advirtió que la conducta desplegada por la actora consistente -según el propio fisco- en defraudar mediante la omisión de presentar la DD.JJ., resulta claramente atípica bajo la redacción del artículo 46 vigente al momento del hecho, no pudiendo válidamente pretenderse -como lo hace el fisco- aplicar el texto más gravoso vigente con posterioridad a tal hecho.

Sobre el punto, recordó que el derecho penal tributario se conforma: a) con el derecho penal infraccional -con las figuras punitivas infraccionales previstas en la ley 11.683- y b) el derecho penal delictual -con las figuras delictuales del actual régimen penal tributario creado por el artículo 279 de la ley 27.430-, aplicándose en ambos supuestos no sólo la garantía consagrada en el artículo 18 de la Constitución Nacional, sino también los principios propios del derecho penal, y por ende, aquél que veda la aplicación retroactiva de la ley penal más gravosa.

En tal sentido, apuntó que resulta palmariamente violatorio de nuestra Constitución Nacional, cualquier intento de aplicar una norma -aún legal- que resulte más gravosa para el imputado.

Acto seguido, citó jurisprudencia que -a su entender- avalaría su postura.

Por todo lo expuesto, concluyó que no resulta aplicable el artículo 46 (t.o. en 1998 y sus modif.) invocado por el fisco, ya que contiene un elemento en su tipicidad que no contenía la figura en su anterior redacción, vigente al momento de cometerse la presunta infracción, representando, por ende, una norma más gravosa de imposible aplicación retroactiva por estricto mandato constitucional.

III.- Que, contra lo así resuelto, la parte demandada interpuso recurso de apelación con fecha 31/05/2023, habiendo expresado agravios el 22/06/2023.

Corrido que fuera el pertinente traslado, su contraria no formuló réplicas.

IV.- Que el Fisco Nacional en la fundamentación de su recurso, se agravió por cuanto consideró que lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación supone un grave error en la apreciación del derecho aplicable y las constancias de la causa.

Destacó que los impuestos reclamados por dicho organismo han sido confirmados en ambas resoluciones, resultando que no se encuentra controvertido el hecho de que el contribuyente ha omitido ingresar los impuestos que le hubieran correspondido.

Al respecto, recordó que los hechos que dieron lugar a la sanción aplicada se remontan a los períodos fiscales 1999 y 2001, y a dicho momento el texto vigente del artículo 46 sancionaba a: *“El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de 2 (dos) hasta 10 (diez) veces el importe del tributo evadido”.*

Enfatizó que la conducta penada requería defraudar al fisco mediante declaraciones inexactas presentadas, pero no mediante falta de presentación, es

decir que, dichas liquidaciones constituían el medio comisivo exigido por la figura infraccional vigente a ese momento.

Aseveró que, recién a partir de la modificación introducida por la ley 25.795 (B.O. 17/11/2003) el citado artículo fue modificado introduciéndose el siguiente texto: *"El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de..."*.

Consideró que, si bien podría resultar correcta la postura del sentenciante en cuanto a la improcedencia de la aplicación del artículo 46, igualmente entiende que hubiera procedido su reencuadre dentro del artículo 45 de la ley de rito, no pudiendo liberarse al responsable de toda sanción.

De tal modo, expuso que, de las constancias de autos resulta que el recurrente incumplió con sus obligaciones fiscales manteniendo en forma inapropiada una forma fiscal indebida a efectos de acceder a beneficios fiscales que le permitieron ingresar un tributo inferior al que le hubiera correspondido.

Manifestó que dicho comportamiento no fue merituado en absoluto por el Tribunal Fiscal de la Nación, a pesar de las amplias atribuciones con las que cuenta y de surgir directamente de las constancias obrantes en autos.

En tal orden de ideas señaló que, ha sido indebida la forma en que tomó su decisión el Tribunal Fiscal de la Nación ya que, si bien confirmó el impuesto determinado en su primer fallo, contradictoriamente ahora decidió liberar al contribuyente de toda pena cuando al menos hubiera podido reencuadrar la multa en cuestión dentro de lo normado por el artículo 45 de la ley de rito, tal cual lo hizo para el caso del I.V.A.

Luego, citó jurisprudencia que -a su entender- avala su postura.

Por otro lado, se agravió de la distribución de costas efectuada por el Tribunal *a quo.*

Por todo lo expuesto, solicitó se revoque la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravios.

V.- Que, ahora bien, a los fines de resolver la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, ha de tenerse presente que:

- Por resolución n° 750/04, la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la A.F.I.P. –D.G.I. resolvió determinar de oficio la materia imponible del contribuyente Osvaldo Pedro Martignago con relación al Impuesto a las Ganancias, respecto de los períodos fiscales 1999 a 2001.

A su vez, aplicó una multa equivalente a dos (2) veces el impuesto omitido para el período fiscal 2001, cuyo importe asciende a la suma de $ 64.739,62, en concepto de Impuesto a las Ganancias (artículo 46 de la ley 11.683 -texto ordenado en 1998 y sus modificaciones-).

- Por sentencia del 27/06/2016, la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, resolvió confirmar las resoluciones apeladas que determinaron de oficio el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias, con más intereses y reencuadró la multa impuesta en el I.V.A., graduándola en el mínimo legal del artículo 45 de la ley 11.683, y revocó la sanción impuesta en el I.G. por la Resol. N* 750/2004.

- Por sentencia del 13/06/2017, esta Sala resolvió hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco -dejando constancia que a fs. 329 el propio organismo fiscal desistió del reencuadre de la multa en el I.V.A.-, y revocó lo decidido en el punto 2 del resuelve de dicha sentencia respecto de las costas por el reencuadre en el I.V.A., afirmando que las mismas deben ser distribuidas en el orden causado. Asimismo, se anuló el pronunciamiento recurrido en cuanto revocó la multa aplicada en el I.G. (Expte. 24.648-I), por considerar que no hubo mayoría de fundamentos y remitió las actuaciones nuevamente al Tribunal Fiscal para que se dicte uno nuevo.

- Devueltas que fueran las actuaciones, en fecha 9/11/2017 resultó desinsaculada la Vocalía de la 8ª Nominación para entender en la presente causa, por excusación del Dr. Pérez, aceptada a fs. 360, el expediente quedó radicado ante la Sala “C” (conf. art. 6 del R.P.T.F.N.).

Finalmente, el 13/04/2023 se dictó la resolución apelada.

VI.- Que cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in rebus*, “VZ Bath & Body S.A. (TF 36087-I) c/D.G.I.”, Expte. Nº 12.109/2021, del 8/04/2022; y “Consultatio SA (TF 31752-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” Expte. N° 25.194/2023, del 1/09/2023, entre muchos otros).

Ello así, es preciso señalar que de conformidad con lo establecido por el artículo 86 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde -en principio- estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta, en la valoración de dichos aspectos (conf. *Fallos*: 300:985 y esta Sala, *in re,* “Ferrari, Carlos Isidoro c/D.G.I.”, del 7/08/2014, entre muchos otros).

En especial, la ley hace referencia a la ocurrencia de una violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el T.F.N., lo que habilitaría a esta Cámara a declarar la nulidad de las actuaciones, salvo que

corresponda abrir a prueba la causa en esta instancia lo que, de por sí, constituye una situación excepcional.

Al respecto debe agregarse que una correcta hermenéutica del alcance del término manifiesta, indica que se está adjetivando al antecedente de modo patente, descubierto, claro, o sea, sin que resulte necesaria efectuar ninguna investigación para desentrañar lo oculto (cfr. doctr. de *Fallos:* 293:133, *in re,* "Pustelnik").

VII.- Que, sentado ello, cabe recordar que el tema a decidir en esta oportunidad consiste en dilucidar si corresponde la aplicación de la previsión contenida en la ley 25.795 (B.O. 17/11/2003), respecto de la modificación del artículo 46 de la ley 11.683, por resultar de mayor lenidad con respecto al sistema legal vigente al tiempo de ocurridos los hechos y del dictado de la resolución impugnada.

Primeramente, cabe recordar que en el artículo 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 con 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 favorables de una y otra, ya que de ese modo el juzgador estaría creando una nueva, y ello se encuentra vedado (cfr. D'Alessio, Andrés J. y otros, "Código Penal. Comentado y anotado", Ed. La Ley, Bs. As., 2005, p. 30 y ss.).

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 (cfr. Catania, Alejandro, "Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769", Ed. del Puerto, Bs. As., 2007, p. 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 artículo 2º del Código Penal (*Fallos*: 310:267).

Ahora bien, debe recordarse que al momento de los hechos -períodos fiscales 1999 a 2001- el texto vigente del artículo 46 sancionaba a: *"El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de 2 (dos) hasta 10 (diez) veces el importe del tributo evadido".*

Ello así, y tal como se desprende de la resolución determinativa del Impuesto a las Ganancias, la contribuyente no había presentado declaraciones juradas por el período fiscal 2001.

De tal modo, se observa que la conducta del actor no se adecua al tipo legal previsto por la norma entonces vigente, en tanto no existe el medio comisivo a través del cual se estaría engañando u ocultando maliciosamente al Fisco, esto es, liquidaciones de impuestos que no se correspondan a la realidad.

Por lo tanto, no es dudoso que cuando la ley posterior consagra, en definitiva, un tratamiento más riguroso sólo cabe al juzgador abstenerse de aplicarla, aun cuando aspectos aislados de ella pudieran ser más ventajosos.

En tales condiciones, cabe concluir que el T.F.N. ajustó su proceder a la estricta letra del artículo 46 -vigente en ese momento-, no resultando las manifestaciones de la demandada hábiles para conmover este aspecto del decisorio, razón por la cual corresponde su desestimación.

VIII.- Que, con respecto a los restantes agravios, se observa que el Fisco cuestionó la sentencia recurrida por cuanto si bien confirmó el impuesto determinado en su primer fallo, contradictoriamente ahora decidió liberar al contribuyente de toda pena cuando al menos hubiera podido reencuadrar la multa en cuestión dentro de lo normado por el artículo 45 de la ley 11.683.

Al respecto, cabe recordar que el referido artículo establece que: *"[e]l que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable".*

Sobre el punto, en lo concerniente a la caracterización del ilícito y en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte Suprema de Justicia de la Nación 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 tanto objetiva, como subjetivamente (cfr. *Fallos*: 271:297; 303:1548; 312:149; 322:519, entre muchos otros).

A lo que cabe agregar que, si bien por lo tanto es inadmisible 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 la legislación vigente (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 278:266; 316:1313; 322:519, entre muchos otros).

En tal sentido, cabe señalar que corresponderá admitir el error excusable como eximente de responsabilidad, cuando éste resulte de los extremos fácticos del caso, cuya valoración corresponde a los jueces de la causa (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 327:5345, entre muchos otros), lo que especialmente se aprecia por la representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló, si aquél procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión (cfr. Sala I, Expte. N* 26261/07, “DGI (Autos Valiani Mirta) TF 21379-I y acum 21380-I”, del 20/04/10 y sus citas); que debe ser aplicado con criterio restrictivo (cfr. Sala III, Expte. N* 17284/2012 “Electromecánica Vic S.A. (TF 33885-I) c/D.G.I.”, sentencia del 29/11/2012) y sólo en la medida que se acredite fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no se tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, es decir, de ajustar su conducta a los mandatos de las normas jurídicas (*Fallos*: 303:1548; 312:19 y 312:447).

En otros términos, para su viabilidad se requiere que dicho error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria.

En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación (cfr. C.S.J.N., “Morixe Hnos. S.A.C.I”, pronunciamiento del 20/08/96, *Fallos*, 319:1524; Sala III, Causa Nº 36.571/12, *in re* “Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c/D.G.I.”, del 13/02/2013; Sala V, “Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c/D.G.I.”, Expte. Nº 22.846/06, sentencia del 11/05/06; Sala I, “B de T S.A. c/E.N. –A.F.I.P. –D.G.I. -Resol 130/07

(CEN) s/dirección general impositiva", Expte Nº 12.171/07, del 11/08/11 y esta Sala, *in re* "Scalise, María Gabriela (TF 23933-I) c/D.G.I.", Expte. Nº 43.115/2011, del 10/4/2012).

Es que, para que proceda el mentado error -que de ser verificado importaría una causal eximente de la sanción a tenor de los términos en que viene redactado el artículo 45 de la ley 11.683- debe ser probado y, además, invocado en forma específica, no genérica (cfr. esta Sala, *in re*, "Siat S.A. (TF 22.133-I) c/D.G.I.", del 22/03/2012 y sus citas, entre otros).

Bajo tales premisas, no puede válidamente sostenerse en este caso, la verificación de un error excusable con virtualidad para eximir al infractor, en cuanto se ha configurado el aspecto objetivo de la omisión, esto es, la falta de presentación de declaraciones juradas y no habiendo el contribuyente desvirtuado el elemento subjetivo, alegando y demostrando la existencia de un error excusable esencial, con entidad para marginarlo del reproche punitivo, lo que no aconteció en las presentes actuaciones.

En este contexto, corresponde admitir parcialmente el recurso de apelación intentado por el Fisco Nacional y, consecuentemente, reencuadrar la sanción aplicada con relación al Impuesto a las Ganancias en las disposiciones del artículo 45 de la ley de rito, en su mínimo legal.

IX.- Que en razón de la decisión que se adopta, corresponde distribuir las costas de ambas instancias en el orden en que fueron causadas en atención a las particularidades de la cuestión y a la forma en que resuelve (cfr. art. 68, segunda parte, y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Por todo lo hasta aquí expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1º)** admitir parcialmente el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, revocar la decisión apelada en los términos del Considerando VIII, y **2º)** las costas de ambas instancias se distribuyen en el orden causado (cfr. arts. 68, segunda parte, y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 31/05/2024
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#19756565#414008178#20240530214039501