18518/2024 CHIAPARA, HECTOR HERNAN (TF 109936013-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 4 de febrero de 2025.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El actor interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 en el que cuestiona la resolución nº 87/2023 (DV RIII) de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) que estableció su responsabilidad solidaria "respecto de la deuda correspondiente a la contribuyente GUISÓN S.A., por el saldo de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias" (períodos fiscales 2016 y 2017), liquidó los intereses resarcitorios, y aplicó sendas sanciones de multa en los términos de los artículos 46 y 47, incisos 'a' y 'b', de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: "Confirmar la resolución apelada en autos en cuanto determina de oficio la responsabilidad solidaria de Hector Hernán Chiapara, por el impuesto a las ganancias, con más intereses y multa, reduciendo la graduación de ésta última a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, aspecto en el que se imponen por su orden".

En lo que ahora importa sostuvo:

(i) "[D]ebe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos".

(ii) "[E]l legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual), en las cuales a partir de un hecho cierto que debe ser

probado por el organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos), se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho [...] lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al fisco".

(iii) "[L]as sanciones aplicadas por el organismo fiscal han sido adecuadamente ponderadas a la luz de los elementos colectados durante la fiscalización [...] toda vez que se acreditó no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos".

(iv) El actor no demostró que la firma GUISON S.A. lo colocó "en una situación de imposibilidad [...] de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales".

(v) "[C]on relación al quantum de las multas aplicadas [...] se observa que el Juez Administrativo fijó las mismas en tres tantos de los tributos determinados, sin dar mayores fundamentos para justificar esa graduación por encima del mínimo contemplado en la norma legal, sumado ello al hecho de que no surge de las actuaciones administrativas que corren por separado que el recurrente tenga antecedentes sumariales previos, razón por la cual se estima procedente reducir la misma al mínimo legal previsto por el artículo 46 de la ley ritual (t.o. vigente al momento de la comisión de la infracción), esto es, dos tantos de los tributos omitidos en autos".

III. La AFIP apeló y expresó los siguientes agravios que no fueron replicados.

(i) "[A]nte la falta de agravio respecto a las multas aplicadas esta parte peticionó concretamente que se las tengan por firmes y consentidas, y en lugar de así resolver el sentenciante procede a la reducción de la graduación de las mismas" en forma *extra petita*.

(ii) "La falta de agravio [por parte del actor] implicó la aceptación no solo de las sanciones impuestas sino también de su graduación".

(iii) "La Corte ha explicado que el principio de congruencia exige la existencia de conformidad entre la sentencia, y las pretensiones y defensas deducidas en juicio".

(iv) "[T]ambién la sentencia deviene arbitraria por cuanto solo se considera -como atenuante- que no tiene antecedentes infraccionales, sin considerar -como agravante-" que la AFIP detectó "ventas no declaradas en el impuesto a las ganancias en dos (2) períodos fiscales consecutivos (2016 y 2017)".

(v) "Corresponde al juez administrativo determinar a su arbitrio el monto de la pena, sin que al respecto sea posible su revisión por parte del Tribunal a quo, salvo que se configure algún error palmario o grosero con apartamiento de las escalas legales aplicables, o que se compute como agravante lo que debe considerarse atenuante o viceversa, o cuando exista una absurda fijación de tales circunstancias".

IV. En primer lugar, corresponde puntualizar que el Tribunal Fiscal de la Nación cuenta con amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y, como expresa el artículo 164 de la ley 11.683, "resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes" (ver asimismo el artículo 184 de la ley).

Puede agregarse que -contrariamente a lo que expuso la AFIP- al presentar su recurso ante dicho tribunal el actor expresó agravios con relación a las circunstancias y a los principios que a su criterio impedían la aplicación de una sanción de multa (ver fs. 10 y 11 de su apelación).

Y ese agravio también habilitaba a que aquél pudiera examinar la procedencia sanción de multa aquí discutida, inclusive su graduación.

V. Esta sala tiene dicho que si bien es cierto que la graduación de la pena es una facultad discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, también es cierto que ese ejercicio no escapa al control judicial de razonabilidad, puesto que ello no implica de modo alguno una libertad de apreciación de la proporción de la alternativa punitiva elegida (causas "*Bracciale, Mauricio Normando*" y "*TATA S.A.C.I.*", pronunciamientos del 9 de septiembre de 2014 y del 16 de febrero de 2016, respectivamente).

En ese sentido, corresponde indicar que la resolución impugnada ponderó que "los requerimientos cursados a la contribuyente principal GUISON S.A., en el marco de la fiscalización que le fuera llevado a cabo oportunamente, no fueron cumplimentados" y que el servicio jurídico dictaminó que: "de no corroborarse la existencia de atenuantes, agravantes o antecedentes firmes, correspondería aplicar respecto de los ajustes efectuados en los períodos fiscales 2016 y 2017 una sanción equivalente a tres (3) veces el monto dejado de pagar".

El Tribunal Fiscal de la Nación consideró como una circunstancia objetiva atenuante a la hora de graduar la multa impuesta la inexistencia de antecedentes en materia sancionatoria.

Se advierte, pues, que la circunstancia ponderada en la sentencia, a efectos de reducir la multa, resulta coincidente con las pautas propuestas por la AFIP en su instrucción general 6/2007, aplicables al juzgamiento de las infracciones a las normas que rigen la materia impositiva y la pertinente graduación de las sanciones (ver punto 3.2.1.).

Es conveniente recordar que las instrucciones generales instituyen normas de procedimiento o trámite de cumplimiento obligatorio por parte de las dependencias estatales para ser aplicadas al desarrollo de las tareas o funciones asignadas por su competencia.

Por tanto, aun cuando las instrucciones generales son disposiciones internas para la AFIP, pueden ser válidamente utilizadas como criterios de interpretación para resolver la cuestión planteada (esta sala, causa "*Hidalgo, Fernando*" pronunciamiento del 2 de junio de 2015, y sus citas).

Finalmente cabe señalar que la circunstancia valorada como atenuante por el Tribunal Fiscal para graduar el monto de las infracciones tiene una recepción legislativa, a partir de la sanción de la ley 27.430, de conformidad con la incorporación realizada en el art. 50 ter de la ley 11.683.

En consecuencia, corresponde desestimar los agravios de la AFIP, habida cuenta de que no logra desvirtuar las circunstancias objetivamente valoradas.

VII. Las costas de esta instancia deben ser distribuidas en el orden causado en atención a la ausencia de réplica del recurso de apelación (artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

VIII. Resta pronunciarse respecto de la apelación deducida por ambas partes por considerar "altos" y "bajos" los honorarios regulados en la resolución del 5 de junio de 2024.

En función de la naturaleza del proceso, su monto, la etapa procesal cumplida, ponderando el mérito, la calidad y la extensión de la labor desarrollada a luz del resultado obtenido, corresponde FIJAR los honorarios de los doctores Pablo Adrián Clavarino y Oscar

Alberto Yulan, respectivamente, en las sumas de 4,83 UMA y de 12 ,08 UMA —equivalentes a las sumas de $320.885 y $80.254, según la resolución SGA nº 3495/2024 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— por su actuación en ejercicio de la representación y el patrocinio letrado de la parte demandada en la instancia anterior (16, 20 y 21 y demás concordantes de la ley 27.423).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **1.** Desestimar los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos y distribuir las costas en el orden causado. **2.** Regular los honorarios con arreglo al considerando VIII.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal de la Nación.

Fecha de firma: 04/02/2025
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#39423447#439375146#20250204081419265