Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. N° 19.833/2021 **ERREKEASE SA - TF 49375-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, de abril de 2022.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que a través de la resolución de fojas 64/5 (de la numeración del expediente en soporte papel) la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso de apelación deducido por la firma Errekaese SA contra la resolución dictada por el Fisco Nacional (AFIP-DGI) en el sumario DJCM Nº 1364/2018, imponiéndole las costas de la apelación.

Mediante el acto cuestionado la Administración fiscal había impuesto a la firma actora –con fundamento en el artículo 45 de la Ley Nº 11.683- una multa de $59.211,32 con basamento en una omisión constatada en la declaración del impuesto al valor agregado correspondiente al período de noviembre 2014 (conf. fs. 37/42 del sumario). La sanción aplicada asciende al equivalente del 50% del tributo omitido, minorado a un tercio por la falta de antecedentes infraccionales, de conformidad con lo previsto en el artículo 49 de la Ley Nº 11.683.

Para fundar su decisión confirmatoria el *a quo* descartó en primer término la nulidad del sumario labrado denunciada por la actora, señalando que en su tramitación se habían respetado las garantías del debido proceso adjetivo y que, además, el acto dictado como resultado estaba suficientemente apoyado en los antecedentes de hecho y derecho pertinentes, y reunía en general las exigencias de la Ley Nº 19.549 para ser considerado regular.

En segundo lugar descartó las críticas de la recurrente tocantes a la configuración de la infracción tipificada al tener por configurado tanto el presupuesto de la omisión del pago del impuesto como el medio empleado para ello, a saber, la inexactitud de la

Fecha de firma: 11/04/2022
Alta en sistema: 12/04/2022
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO LETRADO INTERINO
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA

declaración por el cómputo duplicado de determinadas percepciones. Explicó que la transgresión fue admitida por la propia recurrente cuando rectificó, a instancias de la fiscalización, la declaración jurada involucrada.

Finalmente, puso de resalto que –por el tipo de infracción del que se trata- incumbía a la recurrente la acreditación de la falta de culpa o negligencia que invocaba, carga que no podía considerarse cumplida con las apreciaciones genéricas acerca del tipo infraccional que contenía el escrito recursivo. Del mismo modo, tampoco el error invocado respecto de la aplicación de la norma del tributo había sido explicado o acreditado; a lo que añadió que –dado el tipo de ajuste del que se trató- no era verosímil que existieran dudas sobre su posición frente al tributo, teniendo en cuenta la falta de oscuridad de la norma o de criterios de aplicación contrapuestos.

II.- Que a fojas 68 (del expediente en soporte papel) interpuso recurso de apelación contra aquella decisión la firma actora y a fojas 69/74 expresó sus agravios, los que merecieron la réplica de la accionada de fs. 82/93.

La crítica de la apelante reposa en un doble orden de ideas.

En primer lugar, cuestiona que se omitiera considerar que el acto sancionatorio se encontraba desprovisto de causa, dada la falta de consumación de un daño al bien jurídico protegido por las normas tributarias, esto es, el erario público. A su entender, el injusto fiscal requiere de la concreción de ese perjuicio mediante la falta de pago del tributo; ausente ese presupuesto –sostiene- no puede considerarse configurada la infracción que se le reprocha.

Por otro lado, -aun dejando de lado la falencia apuntada- se agravia de que el Tribunal Fiscal no haya verificado la concurrencia del elemento subjetivo, estableciendo su dolo o culpa, requisito –a su juicio- de todo tipo infraccional, con arreglo al principio de culpabilidad.

III.- Que a los fines del tratamiento del recurso conviene poner de resalto algunas de las circunstancias que surgen del sumario administrativo labrado.

Fecha de firma: 11/04/2022
Alta en sistema: 12/04/2022
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO LETRADO INTERINO
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA

Tanto de las consideraciones del acto atacado (fs. 37/42 del sumario) como del informe final de verificación (fs. 10/11 del sumario) se desprende que la actora consignó en la declaración jurada del impuesto al valor agregado del período fiscal 11/14 ciertas percepciones que ya habían sido computadas en los períodos 7/14 y 8/14; y que, habiendo advertido la duplicidad, la inspección lo puso de manifiesto luego de la verificación.

Para otra parte, no se encuentra controvertido que ante la intimación de la agencia, la empresa presentó la declaración jurada rectificativa, prestando conformidad al ajuste formulado por la Administración tributaria –además de haberse acogido a un plan de facilidades de pago por una parte de la diferencia adeudada (conf. contestación de vista de fs. 16/24 del sumario, recurso ante el TFN de fs. 5/11 del expediente judicial y pieza de agravios de fs. 69/74).

IV.- Que es dable recordar que el tipo infraccional en el que fue encuadrada la conducta de la recurrente prescribe 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” (conf. art. 45 de la Ley Nº 11.683).

V.- Que es preciso poner de resalto, en primer término, que los agravios de la parte actora no constituyen una crítica concreta y razonada de la sentencia apelada, pues se limita a formular una argumentación dogmática y genérica en orden a la pretendida falta de perjuicio a la hacienda pública y al aspecto subjetivo de la infracción que se le imputó, sin referirse de manera circunstanciada a los hechos de la causa, ni hacerse cargo de refutar las razones en virtud de las cuales el Tribunal Fiscal consideró que, en el caso, no se había acreditado la debida diligencia de su parte o bien la existencia de un error excusable que le permitiera eximirse de la infracción imputada (art. 265 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y; en este sentido, esta Sala en

Fecha de firma: 11/04/2022
Alta en sistema: 12/04/2022
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO LETRADO INTERINO
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA

autos “Polytech SA -TF 16.713-A-”, expediente n° 7.769/08, sentencia del 10/3/09 y “Trevisur SA (TF 24.982-A) c/ DGA”, expediente nº 32.023/10, sentencia del 10/05/11).

Sin perjuicio de lo anterior, conviene mantener un criterio amplio del acceso a la justicia y del derecho de defensa, máxime cuando la decisión proviene de un tribunal administrativo, y dar tratamiento a los planteos contenidos en el recurso, tal como han sido formulados.

V.1.- Así, es necesario decir primeramente que no es de recibo el argumento de la apelante acerca de la alegada falta de perjuicio a la hacienda pública, como bien jurídico tutelado. Es que la Corte Suprema de Justicia en su pronunciamiento del 12/10/10 en el caso "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/DGI" consideró que "el art. 45 de la 11.683 sanciona con multa al que omitiere el pago de impuestos 'mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas'" y que “[e]l aspecto material de la infracción requiere, entonces, de un resultado disvalioso -la omisión en el pago- conseguido a través de la falta de presentación, o presentación inexacta, de declaraciones juradas (Conf. considerando IV del Dictamen de la Procuración General que la Corte hace suyo; y, en el mismo sentido, CSJN, Causa D. 112. XLV "DGI (autos Ricigliano Luis E.) -TF 16.786-I-", sentencia del 15/02/2011). Se deriva de ello –y es, además, evidente- que el perjuicio fiscal que menciona la actora sólo fue parcialmente evitado (nótese que el impuesto fue ingresado tardíamente y, por eso, debió abonarse con accesorios) gracias al accionar de la fiscalización, que señaló el ajuste al que luego la actora se avino.

V.2.- En punto al segundo agravio de la accionante, en reiteradas oportunidades se ha advertido que la infracción enrostrada no requiere la configuración de una conducta dolosa tal como sucede en el supuesto de defraudación, contemplado en el artículo 46 de la mencionada ley. En efecto, surge claramente del texto del artículo 45 de la ley antes citada que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador (Fallos: 322:519), sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (Sala IV in re: “La Rueca Porteña SA c/ AFIP-DGI”, del 27/10/98; esta Sala *in rebus* "Athuel

Electrónica SA (TF 20688-I) c/ DGI" del 11/05/10 y N° 11.504/2012 “Offi SA (TF 20291-I) c/ DGI”, del 17/09/2015).

Asimismo, se ha dicho que acreditada la materialidad del hecho, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313 y 320.2271), tal como puede ser el error excusable, para lo cual la contribuyente debía probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en una omisión del tributo (Giuliani Fonrouge, Carlos-Navarrine, Susana, Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009, pág. 291; esta Sala *in re* "Athuel Electrónica SA”, ya citada).

De este modo, es posible concluir que al haberse conformado por la propia recurrente el ajuste propuesto por la Administración en la declaración del impuesto –mediante la presentación de la declaración jurada rectificativa-, debe entenderse consentida aquella pretensión fiscal por el período 11/14, por haberse allanado la recurrente al reclamo de la omisión en el ingreso del gravamen.

Por este motivo, de conformidad con el criterio antes expuesto, al haberse verificado la materialidad del hecho, su impunidad sólo podía apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente, extremo que debía ser acreditado por la actora (arg. art. 377 del CPCCN; esta Sala in rebus "Athuel Electrónica SA" y “Offi SA”, ya citadas; y “CAA CARAI SRL (TF 34338-I) c/ DGI”, del 14/07/15).

Cabe señalar que el *a quo* consideró que la recurrente no ofreció ni demostró causales exculpatorias suficientes (v. fs. 64 vta.). Pues bien, tales conclusiones remiten a la valoración de elementos de hecho y prueba, siendo ésta una materia propia del Tribunal Fiscal a cuya apreciación corresponde estar salvo supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación, circunstancia que no se verifica en autos (arg. art. 86, inc. b), de la Ley Nº 11.683; esta Sala *in rebus* “Del Buono, Jorge Luis” del 15/03/07; y N° 5.342/2015 “Black & Blue SRL c/ DGI”, del 15/03/2016).

En consecuencia, toda vez que se encuentran verificadas la inexactitud en la declaración jurada original y la consiguiente omisión en el ingreso del tributo –al haberse allanado la actora a la pretensión

fiscal-, corresponde rechazar el recurso de apelación deducido por la accionante y confirmar el decisorio atacado. La recurrente deberá cargar con las costas de esta instancia, por no advertirse motivos para la dispensa (art. 68, 1º párrafo, CPCCN).

Atento a lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: Rechazar la apelación deducida por la actora, con costas, y confirmar la resolución apelada (art. 68, 1º párrafo, CPCCN).

Se deja constancia de que el Dr. Pablo Gallegos Fedriani no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 RJN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Guillermo F. TREACY **Jorge F. ALEMANY**

Fecha de firma: 11/04/2022
Alta en sistema: 12/04/2022
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO LETRADO INTERINO
Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA