Expte. N° 16157/2023.-

///nos Aires, 06 de octubre de 2023.- JMVC

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Distribuidora Duarte Hermanos S.R.L (TF 45838-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, y

CONSIDERANDO:

I.- Que con fecha 29 de septiembre de 2022 (ver fs. 37/46 del documento digitalizado), el Tribunal Fiscal de la Nación -por mayoría- resolvió confirmar la sanción de multa, en su mínimo legal, con la reducción a un cuarto de conformidad con el artículo 49 de la L.P.T., en su redacción actual, y distribuir las costas según sus respectivos vencimientos (énfasis agregado).

II.- Que, la mayoría que integró la decisión (votos de las Dras. Guzmán y Gómez) sostuvo que, respecto a la procedencia de la sanción apelada, el ente fiscal aplicó multa con sustento en el art. 45 de la L.P.T., encontrándose verificado en la especie el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia, pues a consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo se detectó mediante el régimen de Factura Electrónica que el contribuyente omitió declarar compras, lo que originó el ingreso de impuesto menor al correspondiente.

Agregó que dichos datos inexactos fueron reconocidos por la propia actora mediante la presentación de las DD.JJ. rectificativas y la inclusión de la deuda por el impuesto en un plan de Facilidades de Pago que luego caducó, de modo que se admitió la materialidad de la infracción.

Respecto de la concurrencia del elemento subjetivo -la que resulta necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la actora- precisó que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente con culpa, debiendo excluirse las sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

Acto seguido, destacó que si bien la presentación de declaraciones juradas inexactas, no puede ser considerada como un elemento constitutivo de la conducta que se le imputa, no es menos cierto que ello acarrea consecuencias jurídicas que deben ser tenidas en cuenta.

En efecto, prosiguió, la ley otorga a la presentación de declaraciones juradas carácter definitivo, con precisos y trascendentes efectos jurídicos y tienen carácter de estabilidad; es decir, adquieren virtualidad jurídica desde el momento de su presentación, en los términos del art. 13 de la ley 11.683 y hace responsable al contribuyente por los datos que declara. Tal responsabilidad debe ser analizada desde dos planos: uno vinculado con la obligación material -esto es, el impuesto

declarado- y otro penal, pues el declarante es responsable de la exactitud de los datos que contengan declaración, sin que la presentación de una DD.JJ. rectificativa posterior haga desaparecer aquella responsabilidad inicial.

Agregó que, más aún, si se tiene en cuenta que la rectificación de la declaración jurada no puede ser considerada espontánea, ni tempestiva, dado que fue consecuencia del accionar fiscal.

Por otra parte, descartó la procedencia en el caso de la figura del error excusable que invocó la contribuyente, toda vez que para que se configure debe ser esencial e inculpable y las razones invocadas por la actora no presentan la entidad suficiente para demostrar un accionar diligente que lo llevara a creer razonablemente que su conducta no lesionaría el interés del erario.

Asimismo, señaló que quien pretenda exculpar una conducta, que resulta violatoria de los mandatos impuestos por las normas jurídicas, con fundamento en la ignorancia o el error acerca del carácter ilegítimo de aquella, deberá acreditar fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta, para concluir que tales circunstancias no se dan en autos.

Por último, hizo referencia a la aplicación del art. 49 de la ley 11.683, según la redacción dada por la ley 27.430.

Sobre el punto, manifestó que las disposiciones contenidas en el art. 49 de la ley ritual deben considerarse comprendidas dentro de la garantía de la ley penal más benigna, toda vez que no hacen más que establecer condiciones de punibilidad, pues disminuyen el monto mínimo de los tipos contenidos en los arts. 45 y 46 del texto legal, cuando se verifican los requisitos establecidos por aquel precepto.

Refirió que tal criterio se ve ratificado por el propio legislador que distinguió dicho precepto de los otros, en un título específico y separado en un capítulo que denominó "Disposiciones comunes, eximición y reducción de sanciones" (cfr. art. 203 de la ley 27.430).

Luego señaló que, en el acto en recurso, el “juez administrativo” recurrió válidamente a la norma vigente al momento de cometerse la infracción (art. 45 de la ley 11.683), sin apartarse del principio general en atención a que aplicó el mínimo de la escala allí previsto.

En tanto, con respecto a la aplicación vinculada con los aspectos que llevan a la reducción de la sanción, artículo 49 de la ley según la redacción dada por la

ley 27.430, advirtió que en lo que refiere a la infracción en trato, resulta más benigna.

Señaló que, en efecto, a fin de determinar si una norma es más benigna debe analizarse un caso en concreto, pues ante la complejidad de los elementos que pueden tomarse en consideración para determinar cuál es la ley penal más benigna, no es posible hacerlo en abstracto, sino que se debe plantear frente al caso concreto. De esta manera, se resuelve hipotéticamente el caso conforme a una y otra ley, comparándose luego las soluciones para determinar cuál es la menos gravosa para el autor. En esta tarea, deben tomarse por separado una y otra ley, pero no es lícito tomar preceptos aislados de una y otra, sino cada una en su totalidad.

Advirtió que, en ese contexto, el actual art. 49 de la ley de rito disminuye el monto de la reducción, que antes era de un tercio y en la actualidad es de un cuarto, cuando el contribuyente presenta declaraciones juradas originales o rectificativas en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de la vista previa conferida a instancias de la inspección, situación que se da en la especie.

Por ello, se confirmó la sanción en su mínimo legal, con la reducción a un cuarto de conformidad con el art. 49 de la ley 11.683 (t.o.), en su actual redacción y se distribuyeron las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

Por su parte, el voto minoritario (formulado por el Dr. Porporatto) indicó que, en lo que refiere a la eximición solicitada por la recurrente, a partir de lo establecido en el art. 49 de la ley 11.683, vigente al momento de la emisión de la resolución apelada, resulta correcta la graduación de la sanción con la reducción efectuada en la instancia administrativa.

III.- Que, contra lo así decidido, el Fisco Nacional interpuso apelación en fecha 28/11/2022, habiendo presentado su memorial en forma tempestiva (ver fs. 49/50 y fs. 53/61 del documento digitalizado, respectivamente).

La parte actora no contestó el traslado oportunamente conferido respecto de la apelación de la contraria.

IV.- Que, el Fisco Nacional sostuvo en su memorial que la graduación de la sanción y la imposición de costas en proporción a los respectivos vencimientos, constituyen los aspectos que le causan agravio irreparable, en la inteligencia de que lo resuelto en punto a la aplicación de la ley penal más benigna resultó ilegítimo, en tanto fue imparcial e implicó la creación de una norma legal distinta de la establecida por el legislador.

En tal sentido, señaló que el T.F.N. hizo una aplicación contraria a derecho del principio de la ley penal más benigna, en tanto resultó parcial e implicó la creación de una norma legal distinta de la establecida por el legislador, al componerla por el art. 45 de la L.P.T. según texto vigente a la comisión de ilícito, interpretación que resulta de la propia parte resolutiva del pronunciamiento, al disponer "Confirmar la sanción, en su mínimo legal…"; es decir la redacción conforme ley 25.795 que gradúa la multa entre un 50% y 100%, siendo que la actual redacción no posee mínimo legal y, por otro lado, reduce la alícuota en un cuarto conforme el art. 49 de la ley 27.430, redacción actual.

En este sentido, enfatizó que tanto la jurisprudencia y como la doctrina tienen dicho que 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; resulta que en el caso una pena del 50% del impuesto omitido reducida al tercio (cfr. arts. 45 y 49 de la ley 11.683, según texto anterior a su reforma de la ley 27.430) será inferior y, por ende, más benigna, que una del 100% del impuesto omitido reducida a un cuarto (cfr. arts. 45 y 49 de la ley 11.683, según texto reformado por la ley 27.430).

A continuación, postuló que debe desecharse la posibilidad de aplicar, a partir del criterio de mayor benignidad que establece el art. 2 del Código Penal, distintos regímenes legales en forma parcial, pues la comparación entre dos normas que se suceden en el tiempo, se debe realizar tomando la totalidad de sus contenidos, entre los que se consideran no sólo la sanción, los elementos típicos y las circunstancias agravantes o atenuantes, sino también las situaciones que influyen en la ejecución de la pena (cfr. Dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema, en el precedente registrado en *Fallos:* 329:5323).

En este marco, reiteró que la aplicación que hace del principio de ley penal más benigna es ilegal, en tanto es parcial e implica la creación de una norma legal distinta de la establecida por el legislador, compuesta por el art. 45 de la L.P.T. según texto vigente al momento de la comisión de la infracción (interpretación que claramente resulta del hecho de que confirma: "el encuadre de la conducta realizado en el art. 45 de la ley de rito, en su mínimo legal") y el art. 49 de la misma ley según texto vigente al momento de su juzgamiento.

Al respecto, trajo a colación un pronunciamiento de esta Cámara que, conjuntamente con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

ya referida, avala su tesitura e impone la revocación del decisorio del Tribunal *a quo*.

Por último, en cuanto a las costas sostuvo que resulta evidente que solo mediante su revocación la imposición de las mismas podrá responder al principio objetivo de la derrota consagrado en el art. 68 del C.P.C.C.C.N.

V.- Que, mediante resolución N° 2385/15 (DV JPOS), de fecha 23 de noviembre de 2015, se aplicó a la contribuyente Distribuidora Duarte Hermanos S.R.L. una multa en el I.V.A. por los períodos fiscales 04/13 a 09/13, 02/14 a 09/14, de conformidad con las disposiciones de los artículos 45 y 49 de la L.P.T., cuyo monto ascendió a la suma de $ 66.397,04, equivalente a un tercio del mínimo legal; es decir, del 50 % del importe que se omitió ingresar oportunamente ($ 398.382,27; ver fs. 1/5 del documento digitalizado).

Ello así, por cuanto la inspección actuante detectó discrepancias entre los montos de compras declarados por la contribuyente y lo informado por sus proveedores, en el marco del Régimen de Facturación Electrónica.

Una vez puesto a disposición de la contribuyente el ajuste de la fiscalización, fue conformado por ésta presentando las declaraciones juradas rectificativas.

VI.- Que, cabe recordar que el art. 45, primer párrafo de la ley 11.683 -vigente al tiempo de los hechos y del dictado de la resolución impugnada- establecía en cuanto aquí importa, que: “[e]l que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas la 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” (énfasis agregado).

Por otra parte, el art. 45 en su redacción actual (vigente desde la entrada en vigor de la ley 27.430; esto es el 30/12/2017 -día siguiente al de la publicación en el Boletín Oficial-) establece, en cuanto aquí y ahora importa, que: “Será sancionado con una multa del 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, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas; b) Actuar como agentes de retención o percepción; c) El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos

#37698951#386205075#20231005215724232

que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas (…)" (énfasis agregado).

VII.- Que, sentado lo anterior, cabe señalar que en autos se encuentran acreditados y no controvertidos ante esta instancia, los aspectos objetivo y subjetivo de la infracción.

Por manera que, el tema a decidir en esta oportunidad consiste en dilucidar si corresponde la aplicación de la previsión contenida en la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017), respecto del porcentual de graduación de la sanción de multa, por resultar de mayor lenidad con respecto al sistema legal vigente al tiempo de ocurridos los hechos y del dictado de la resolución impugnada (v.gr. abril-septiembre de 2013 y febrero a septiembre de 2014 y 23/11/2015, respectivamente).

Sobre el punto, la Sala I de este Tribunal se ha expedido al fallar una causa sustancialmente análoga a la presente, con fundamentos que se comparten y se transcriben a continuación (cfr. Tribunal citado, *in re,* "Inconar S.R.L. (TF 45300-I) c/D.G.I.", Expte. N° 20.864/2019, sentencia del 8/08/2019).

En dicha oportunidad, frente a un planteo idéntico al aquí formulado, el citado Tribunal señaló que el art. 2º del Código Penal consagra una excepción al principio general de irretroactividad de la ley al disponer que, si 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.

Sobre este punto, enfatizó que para determinar qué ley es la más benigna se debe realizar un análisis completo y profundo en relación al caso concreto, no debiendo por el contrario efectuar comparaciones *a priori* para determinar en abstracto la norma de mayor benignidad, ya que se exige la aplicación íntegra de las leyes, no siendo posible tomar las disposiciones más favorable de una y otra, porque de ese modo el juzgador estaría creando una nueva, lo cual se encuentra vedado.

Esto es así, pues 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.

Luego, recordó sendos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia, de los cuales se extraen conceptos que consideró aplicables al *sub examine*. Por caso, señaló que 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 (cfr. *Fallos:* 307:294). Como así también 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 (cfr. *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 (cfr. *Fallos:* 310:267).

A continuación, y con puntual referencia al régimen previsto por la ley 27.430, consideró que no desincriminó la conducta analizada, ni tampoco modificó la sanción con la que se reprime la omisión de impuestos por la presentación de declaraciones juradas inexactas.

En cambio, solo fue modificado 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.

VIII.- Que, en consecuencia, cabe considerar que aquí -al igual que en el pronunciamiento judicial citado precedentemente- en atención a los hechos acreditados en la causa, la solución a la que arribó la mayoría del Tribunal Fiscal de la Nación en la resolución apelada, se apartó de la ley efectuando una interpretación forzada ya que integró dos versiones de la normativa aplicable.

En otras palabras, tomó de la nueva redacción legal (vigente a partir de la sanción de la ley 27.430, el 30/12/2017) la reducción a 1/4 del monto del impuesto omitido para un supuesto como el de autos, mientras que a su vez le agregó el condicionante “mínimo legal”, en alusión al 50 % del impuesto omitido, conforme

con el régimen legal anterior que fuera aplicado por la impugnada Resolución N* 2385/15

De ese modo, el voto mayoritario del pronunciamiento recurrido realizó una interpretación integradora de normas que, conforme quedara expuesto más arriba, no se ajusta derecho.

En razón de lo hasta aquí expuesto, habida cuenta que la contribuyente consintió el decisorio, corresponde hacer lugar a la apelación del Fisco Nacional y revocar el pronunciamiento recurrido en cuanto fue materia de agravios, confirmando en consecuencia, la sanción de multa impuesta en la resolución N° 2385/2015 (DV JPOS).

IX.- Que, en punto a las costas, en atención a la forma en que se resuelve, corresponde que las de ambas instancias sean soportadas íntegramente por la parte actora vencida (cfr. arts. 279 y 68, 1ra. parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por vía del art. 197 de la L.P.T.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: 1°) hacer lugar al recurso del Fisco Nacional y revocar el pronunciamiento del T.F.N. en cuanto fue materia de recurso y 2°) las costas de ambas instancias se imponen a la actora vencida, en atención a lo expuesto en el considerando IX.- del presente decisorio.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ