



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe firma conjunta

Número: IF-2023-132650575-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Noviembre de 2023

Referencia: VOCXI - Expte. N° EX-2022-84982842- -APN-SGAI#TFN - "Bercont S.R.L. s/ recurso de apelación". Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10° Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11° Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el Expediente N° EX-2022-84982842- -APN-SGAI#TFN caratulado "Bercont S.R.L. s/recurso de apelación"

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Bercont S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución N° 402/2022, dictada el 30 de junio de 2022 en la División Jurídica de la Dirección Regional San Juan de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en la que se le aplica la multa por omisión prevista en el art. 45 de la ley 11.683 por la falta de presentación de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 9/2021 a 12/2021 y por la presentación inexacta de las de los períodos fiscales 3/2021 y 7/2021, por la suma de \$25.014.682,04.

Relata que fue notificado del inicio del sumario el 7 de febrero de 2022, fecha en la que las declaraciones juradas hasta el período fiscal 8/2021 estaban presentadas, y que al día siguiente -el 8 de febrero de 2022- fueron presentadas las declaraciones faltantes correspondientes a los períodos 7/2021 a 12/2021.

Aclara que nunca fue la intención de Bercont S.R.L., ni de sus representantes, incurrir en incumplimiento a su deber respecto de las declaraciones juradas de los periodos fiscales 9/2021 a 12/2021, sino que la falta de presentación se debió a una decisión exclusiva del contador externo de la empresa *totalmente inconsulta e inconsensuada* con sus directivos que fue justificada en que estaba atravesando problemas personales gravísimos en esos momentos. Agrega que la empresa inmediatamente anunciada, lo desvinculó y cambió el asesor contable.

Sostiene además la gravedad de la multa aplicada graduada en el 200% y sin haberse utilizado las pautas de reducción previstas por el art. 49 de la ley.

Agrega que el antecedente infraccional que se invoca para encuadrarla como reincidente, la Resolución de fecha 25 de julio de 2017, por omisión en la declaración jurada del impuesto al valor agregado del periodo fiscal junio 2016, no debe ser considerada por las circunstancias excepcionales producto de la pandemia Covid 19.

Entiende para ello que desde la Resolución sancionatoria en cuestión se adopta como antecedente por tan solo 25 días sobre un total de 1.825 días, y así se alcanzan los 5 años previstos en el art. 50 de la ley 11.683, según la reforma introducida por la ley 27.430.

Aduce que esos 25 días elevan en forma exponencial el monto de la multa aplicada a la exorbitante suma de \$25.014.682,04, cuando de aplicarse el primer párrafo del art. 45 ese monto sería de \$12.507.341,02 y si se aplicase las reducciones previstas en el art. 49 segundo párrafo de la misma ley, el monto de la multa equivaldría a la suma de \$3.126.835.

Afirma que no hay forma posible, ni matemática, ni real de que Bercont S.R.L. pueda llegar afrontar la multa impuesta en la Resolución cuando por el impuesto al valor agregado afronta un pago mensual de \$900.000 aproximadamente, por lo que surge –a su entender– en forma fehaciente la desproporcionalidad manifiesta y excesiva de su monto, transformándose en *cuasi confiscatoria*.

Por lo expresado, solicita que se modifique la graduación y para ello ofrece la producción de pruebas pericial contable con el objeto de acreditar su capacidad de pago de la multa, y la testimonial del contador que era su asesor en el período que aquí interesa para que diga, entre otros puntos, “...si fue su decisión o su omisión profesional el hecho de omitir la presentación de las DDJJ de la firma en los periodos fiscales 09 a 12/21, inclusive”.

II. A través del IF-2022-119593676-APN-DTD#JGM contesta el recurso el Fisco Nacional, solicitando que se confirme la Resolución, con costas.

III. Mediante la PV-2023-19725754-APN-VOCXI#TFN se rechazó la producción de las pruebas ofrecidas por dilatorias e improcedentes. A través de la PV-2023-93115912-APN-VOCXI#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala y por medio del IF-2023-129713225-APN-VOCXI#TFN pasan a sentencia.

IV. Corresponde entonces resolver si la multa aplicada en la Resolución se ajusta o no a derecho.

Para ello cabe tener en cuenta que El Fisco Nacional, conforme las facultades que le son propias, inició un procedimiento de fiscalización a Bercont S.R.L. a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en el marco del cual ésta rectificó las declaraciones juradas de los períodos fiscales 3/2021 y 7/2021 y presentó las declaraciones juradas originales a esa fecha vencidas de los períodos 9/2021 a 12/2021, que es el sustento de la multa por omisión aplicada en la Resolución recurrida. Dicha conducta fue encuadrada por el juez administrativo en la infracción tipificada en el art. 45 de la ley.

Ante todo debe recordarse que la infracción a la que se refiere dicha norma requiere para su configuración la concurrencia de dos elementos: por una parte, la omisión de pago del impuesto y, por la otra, el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas y en la medida que no exista error excusable.

La conducta de Bercont S.R.L. sancionada en la Resolución recurrida corresponde a ambos tipos de omisión, configurándose de ese modo el elemento objetivo del ilícito previsto en el art. 45 de la ley 11.683.

En lo que respecta al elemento subjetivo, de indispensable configuración tratándose de ilícitos tributarios, conforme a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 271:297, es al recurrente al que le corresponde demostrar, pruebas mediante, la falta de la culpa o de la negligencia que exige el tipo del art. 45 (conf. CNACAF, “Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI”, Sala II, del 28/06/2007; “La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI”, Sala IV, del 27/10/1998; “Italcred SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, Sala V, del 28/04/2016)).

En este sentido, debe tenerse en cuenta que Bercont S.R.L. no ofreció ninguna prueba válida a tal fin, sino que atribuye fútilmente la culpa a su contador lo que a las claras no resulta suficiente para justificar el incumplimiento de las

obligaciones, formales y sustanciales, que le corresponden como contribuyente según el art. 5° de la ley 11.683. Lo que se quiere decir es que la ley coloca en cabeza de los contribuyentes y responsables, el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y se desinteresa de a quien éstos encomiendan los actos de ejecución de dicho deber. Cabe, entonces, tener por configurado también el segundo elemento que configura la acción típica de la infracción que diera lugar a la sanción aplicada, máxime cuando es Bercont S.R.L. el que reconoce que recién dio cumplimiento a sus obligaciones cuando fue notificada del inicio del procedimiento de fiscalización, sin el cual, su omisión no habría sido advertida, ni tampoco subsanada.

Queda referirse entonces a la graduación de la multa, respecto de la cual también se agravia por no haberse aplicado la reducción dispuesta en el art. 49 de la ley 11.683 en virtud de haber sido sancionado previamente con una multa de la misma naturaleza que quedó firme -Resolución N° 1192/2017 del 25/7/2017, art. 45, ley 11.683-, configurándose en el criterio del juez administrativo el supuesto de reincidencia que impide la reducción, según el texto del art. 50, reformado por la ley 27.430.

Cabe recordar que dicha norma dispone que "Se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley cometiera, con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso".

Sin embargo, para que la reincidencia resulte aplicable, requiere que tanto la primera (antecedente) como la segunda infracción (consecuente) se hayan aplicado después de que la reforma a la ley de procedimiento tributario haya entrado en vigencia, por lo que tratándose de un antecedente del 27.7.2017 no corresponde la aplicación del agravante en este caso.

En cuanto a la *quasi confiscatoriedad* que Bercont S.R.L. también invoca en sustento de sus agravios, debe decirse que no existe tal supuesto; lo que sí existe es la confiscatoriedad, prohibida en el art. 17 de la Constitución Nacional, que no ha sido invocada, ni mucho menos probada. De cualquier modo, aunque huelga señalarlo, debe decirse que la multa se calcula en forma matemática sobre el monto de la omisión, en el caso, además, reconocida por el contribuyente.

Por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente la Resolución recurrida, reduciéndose su graduación al 100%. Costas a la vencida en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce (cfr. art. 184 último párrafo, ley 11.683).

El Dr. Martín dijo:

I. Que comparto el relato de los hechos efectuado en el voto de la Vocal Instructora, como así también lo decidido en el mismo para confirmar la sanción aplicada en autos, sin embargo disiento con lo sostenido en cuanto a la graduación de la misma.

II. Que al respecto corresponde precisar que a mi entender no existe ningún impedimento legal para que el "antecedente" tomado por el ente fiscal a los efectos del agravante por reincidencia se refiera a un sumario de fecha anterior a la reforma que la ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017) introdujo en la ley de procedimiento tributario.

Que ello así, el art. 50 de la ley N° 11.683 (t.o. vigente) estableció que: "Se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley cometiera, con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se impuso". Como se puede apreciar el legislador no distingue con respecto a la fecha del "antecedente" a ser considerado. La instalación de un corte temporal produciría efectos no deseados.

Que en el caso bajo análisis se dan los presupuestos requeridos por la norma para que la reincidencia resulte operativa, en razón de que la primera infracción (antecedente) como la segunda infracción –ahora cuestionada– presentan similar

naturaleza sin que haya transcurrido el tiempo límite fijado por la norma.

Que el instituto de la reincidencia ya se encontraba contemplado en la ley de rito fiscal en forma previa a la reforma aludida (art. 49), por lo que no se trata de un instituto de reciente incorporación a su texto legal, a lo que se agrega que tampoco resulta novedoso que para graduar las sanciones a aplicar a los contribuyentes se tome en cuenta la existencia de conductas reprochables previas, resultando que con la incorporación al texto legal se estableció el requisito de firmeza y un límite temporal para su contemplación.

A mi entender en general, la figura de la reincidencia es el fruto de las conductas infraccionales que se repiten y que hacen a la historia sancionatoria del contribuyente durante su vida fiscal y que se exteriorizan con un seguimiento por parte de la Administración Tributaria –mediante registro formal o no-. Esos comportamientos se integran y conforman un ADN del contribuyente y se utilizan (de manera positiva o negativa) para graduar, incluida la reducción, de sanciones frente a nuevos comportamientos. Así como la falta de recurrencia en comportamientos contrarios a la ley, benefician a determinados sujetos, al mismo tiempo la reiteración de conductas antijurídicas, empeoran o desmejoran su situación frente al Fisco. Todos esos antecedentes conformando o integrando un registro les han servido y sirven al Organismo Fiscal como herramienta para regular la aplicación de sanciones.

El régimen sancionatorio previsto en el artículo 49 de la LPT, en su redacción anterior a la Ley 27.430, ya contemplaba esa herramienta para otorgar reducciones (primer párrafo disminuye a un 1/3 de su mínimo legal, tercer párrafo rebaja a su mínimo legal) siempre que no fuere reincidente. Y con esta base legal de fondo, el Organismo Fiscal dictó oportunamente la Instrucción General N° 6/2007, convalidada su existencia por numerosos fallos de este Tribunal Fiscal de la Nación y la Excma Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, y referida a infracciones impositivas y de la seguridad social. De dicho cuerpo normativo –actualmente derogado- surge un alcance de la figura de reincidencia a la que claramente se refiere el artículo 49 citado, que permite graduar y reducir. A ese fin expresa en el punto 3.2.1.2 AGRAVANTES, en particular en el inciso f) “la reincidencia o reiteración en la comisión de infracciones a los deberes y obligaciones –formales o materiales- de los responsables, de acuerdo a las definiciones estipuladas en los puntos 3.2.2 y 3.2.3. A estos efectos deberán considerarse todos los antecedentes que registre el sumariado, tanto en materia impositiva como de los recursos de la seguridad social.” De allí surge claramente que deben verificarse las conductas anteriores (por supuesto ya juzgadas) y en este caso particular citado como sinónimo de agravante en el marco del margen de maniobra legal con que cuenta el juez administrativo para graduar una sanción.

Más allá de la reforma introducida por la Ley 27.430, considero que existía un entorno legal que receptaba dentro del régimen sancionatorio la utilización de los “antecedentes” como herramienta de valoración de las conductas. A partir de ello estimo que la reforma de la Ley 27.430, en nada modificó la utilización de dicho concepto al tipificar una sanción aumentada a partir de “antecedentes” que forman parte de la historia del contribuyente (nuevos segundo y tercer párrafo del artículo 45). Una ruptura temporal con base en que antes de dicha ley no se reconocía la figura de la reincidencia llevaría a una cuestionable interpretación de que en la primera infracción posterior a la entrada en vigencia de la Ley 27.430 (29.12.2017), para la totalidad de los contribuyentes, quedara sin aplicación efectiva la figura de la sanción agravada (200% o 300%), ya que todas ellas carecerían de “antecedente”, lo que provocaría la inoperatividad de la norma en los primeros años, generando la indemnidad del contribuyente en su primera aplicación, al haberse descartado todos los antecedentes. Ninguna de estas conclusiones parece haber estado presente con la sanción de la ley 27.430, ya que de su debate parlamentario no se vislumbra una decisión de tamaño impacto.

Al mismo tiempo cabe tener en cuenta que una falta de reconocimiento de los “antecedentes”, podría llevar a un escenario complejo frente a la aplicación de las reducciones, pues en espejo, el Fisco Nacional también estaría considerando los antecedentes anteriores a la Ley 27430, con este último fin, en cuyo caso se estaría desechando el historial utilizado hasta ese momento.

Agregando el aspecto penal que pudiera recaer sobre la medida y su aplicación efectiva, cabe tener en cuenta lo señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver una cuestión de inconstitucionalidad del artículo 14 Código

Penal –que impide conceder la libertad condicional a los reincidentes-, resolvió que “el principio del “non bis in idem” prohíbe la nueva aplicación de la pena por el mismo hecho, pero ello no impide al legislador tomar en cuenta la anterior condena –entendida ésta como un dato objetivo y formal- a efectos de ajustar con mayor precisión el tratamiento penitenciario que considere adecuado para aquellos supuestos en que el individuo incurriese en una nueva infracción criminal” Fallos CSJN 311-522 –el resaltado me pertenece (cita María Ester Zabala Trabajo presentado en la Universidad de Salamanca – enero 2005.)[1], en consecuencia considero que la única restricción temporal para la utilización de los “antecedentes” en la figura de la sanción agravada, es el plazo máximo de cinco años a que se refiere el segundo párrafo del artículo incorporado a continuación del artículo 50.

En el caso bajo análisis, a mi entender “el antecedente” utilizado por el legislador en la redacción del nuevo artículo 45 y del artículo agregado a continuación del art. 50, cumple la condición de “dato objetivo y formal” a que se refiere nuestro máximo Tribunal.

III. Que por lo expuesto, considero la sanción discutida en el presente expediente debe ser confirmada, con costas.

[1] En igual sentido se expidió la CSJN en la causa AREVALO, Martín Salomón (27 de mayo de 2014) al afirmar que “para decidir en este sentido, los Ministros que suscribieron el fallo, se basaron en precedentes anteriores y resolvieron que el sistema de reincidencia es válido porque sólo toma en cuenta el dato objetivo de la anterior pena para ajustar el tratamiento penitenciario que corresponde aplicarle a quien comete un nuevo delito. De este modo, consideraron que esta valoración no implica volver a castigar el primer delito.”

Asimismo, el Tribunal también refutó la tesis de que con este sistema se castigue a una persona por lo que es y no por lo que haya hecho. Para ello, concluyó que la mayor severidad en el cumplimiento de la nueva sanción no se debe a la mera circunstancia de que el sujeto haya cometido antes un delito sino al “mayor grado de culpabilidad de la conducta posterior a raíz del desprecio que manifiesta por la pena quien, pese a haberla sufrido antes, recae en el delito”. (Centro de Información Judicial).

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal instructora.

Atento el resultado de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

1º) Confirmar parcialmente la Resolución N° 402/2022, reduciéndose la multa al 100%. Costas a la vencida en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce (cfr. art. 184, último párrafo, ley 11.683).

2º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en la suma de \$447.156, equivalente a 23,12 UMA por la representación procesal y \$1.117.889, equivalente a 57,81 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada, la etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 09:50:45 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 10:01:14 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 11:11:35 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL
ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.11.07 11:11:36 -03:00