

Condonacion De Multa Omision Impuestos Requisitos Rectificacion De Declaracion Jurada Impuesto Al Valor Agregado

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Condonación de multa. Omisión. Impuestos. Requisitos. Rectificación de declaración jurada. Impuesto al valor agregado

Se tiene por condonada de pleno derecho la multa objeto de discusión en el presente proceso tributario por omisión de pago del IVA, en los términos solicitados por las partes y de conformidad a lo dispuesto por el art. 56, cuarto párrafo, de la Ley N° 27.260. Asimismo, se imponen las costas por el orden causado, no regulando honorarios al letrado apoderado del Fisco, en virtud de lo dispuesto por el art. 14, primer párrafo, de la Resolución General N° 3920/2016. En la ciudad de Córdoba, a diecinueve días del mes de abril del año dos mil diecisiete, reunidos en Acuerdo de Sala "B" de la Excm. Cámara Federal de Apelaciones de la Cuarta Circunscripción Judicial para dictar sentencia en estos autos caratulados: "INDELMA S.A c/ ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS (D.G.I) s/CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-VARIOS" (Expte. N°: 52090003/2012) venidos a conocimiento de este Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por la parte actora en contra de la Resolución dictada con fecha 21 de diciembre de 2015 por el Sr. Juez Federal de Río Cuarto. Puestos los autos a resolución de la Sala, los señores Jueces emiten su voto en el siguiente orden: LUIS ROBERTO RUEDA - ABEL G. SANCHEZ TORRES - LILIANA NAVARRO -. El señor Juez de Cámara, doctor Luis Roberto Rueda, dijo: I.- Llegan las presentes actuaciones a estudio del Tribunal a fin de resolver el recurso de apelación deducido a fs. 244 por la parte actora en contra de la Resolución dictada con fecha 21 de diciembre de 2015 por el Sr. Juez Federal de Río Cuarto, obrante a fs. 240/243 de autos, en cuanto dispuso el rechazo de la demanda entablada, con costas. La recurrente expresa agravios a través de su representante legal mediante escrito acompañado a fs. 252/261 de autos. Como cuestión preliminar pone de resalto que con fecha 31/03/2015 se solicitó la formación de Concurso Preventivo por ante el Juzgado en turno de la localidad de Villa María, el cual tramita actualmente ante el Juzgado de Primera Instancia y 3° Nominación de dicha ciudad. En virtud de la situación de referencia, solicita se le de participación a la sindicatura única plural designada en el concurso declarado abierto desde el 30/07/2015, a los fines que quede integrada debidamente la relación jurídica que vincula a las partes del proceso, de conformidad a lo dispuesto por los arts. 15; 17 in fine; 21; 32; 275 in fine y concordantes de la Ley Concursal. En lo que refiere a los agravios en sí, cuestiona en líneas generales el decisorio al entender que el mismo no se ajusta a las constancias de la causa y no constituye una derivación razonada del derecho vigente. Considera erróneo que se haya tenido por acaecida la conducta sancionada por el art. 45 de la Ley N° 11.683, cuando de una simple relación de las constancias de autos se desprende que la misma no encuadra ni objetiva ni subjetivamente dentro de la norma en cuestión. Respecto del elemento subjetivo, asegura que el actuar de la actora queda comprendido dentro de la causal de exclusión de la pena establecida por la norma, esto es, el "error excusable". A más de ello, afirma que la conducta seguida nunca perdió la espontaneidad dado por un lado, que la diferencia del impuesto surgida a favor del fisco se originó en una rectificación espontánea efectuada por la contribuyente, que a su vez fue regularizada también de manera espontánea, por lo que encuadraría dentro de lo dispuesto en el art. 49 de la ley tributaria y el punto 3.4.2.2. de la Resolución General N° 6/2007. Pone de manifiesto además, que la referida rectificación espontánea opera en todo caso como un desistimiento voluntario de la conducta supuestamente antijurídica en los términos del art. 43 del Código Penal. Asimismo, entiende que tampoco se encuentra presente en autos el elemento objetivo, en tanto el actuar de la firma actora no le ocasionó ningún "perjuicio material" al Fisco que justifique la imposición de la sanción. Ello en tanto al surgir las diferencias de una rectificación espontánea, y ser abonadas también de manera espontánea -incluidos los intereses-, la Administración Federal de Ingresos Públicos no tuvo siquiera que iniciar una determinación de oficio, por lo que no se vio afectada en nada la renta fiscal. Por lo expuesto no comparte lo resuelto por el inferior toda vez que a su entender, el hecho que el procedimiento seguido por el Fisco a los fines de imponerle la sanción haya sido desarrollado en forma regular, no importa en forma alguna que la sanción deba necesariamente imponerse, puesto que pueden existir causales exculpatorias que eximan de responsabilidad al sujeto involucrado, tal como asegura que sucedió en autos en que se demostró que la diferencias en las DDJJ presentadas por INDELMA S.A se produjeron en virtud de una falla en el sistema informático de la empresa que le impidió tomar conocimiento de la suspensión del RFOG de la firma AGRI FOOD S.A., la cual al tiempo de la presentación de la declaración jurada originaria era un sujeto inscripto al referido registro, gozando por ende de alícuotas diferenciales. Que de ninguna manera ese proceder puede ser tildado como una conducta imprudente o negligente, sino más bien de un error de hecho no imputable. En otro orden, estima desacertado por parte de la a quo el haber desestimado la aplicación del beneficio de eximición y/o reducción de penas dispuesto por el art. 49 de la ley impositiva; así como el de condonación de sanciones regulado por la Ley N°

26.476. Por las razones invocadas solicita se revoque la sentencia dictada por el magistrado de primera instancia y se deje sin efecto la multa indebidamente confirmada en contra de la firma INDELMA S.A.. Subsidiariamente, se haga lugar al planteo de eximición y/o reducción de la sanción de multa aplicada, de conformidad a lo prescripto por el art. 49 de la Ley N° 11.683. Corrido el traslado de ley, resulta evacuado por la representación de la demandada a fs. 265/271 de autos, quien en líneas generales solicita el rechazo de la apelación incoada y la confirmación del decisorio de grado, no manifestando nada respecto a la solicitud de participación de la sindicatura. A fs. 273 se advierte por Secretaría la denuncia efectuada por la actora respecto a su situación de concursado a los fines que hubiere lugar, por lo que con fecha 10/06/16 se dicta proveído suspendiendo el llamado de autos y ordenando la remisión de las actuaciones al Señor Fiscal General a los fines que emita dictamen. El Sr. Fiscal General evacua vista a fs. 274/274vta., pronunciándose respecto a la improcedencia en el presente del fuero de atracción, ya que el mismo se ejerce sólo cuando el concursado es accionado y no cuando reviste la calidad de actor. Por lo que concluye que la situación consistente en el inicio o continuación de acciones judiciales por parte del actor, no abarca a los actos prohibidos (art. 16) ni a los actos ineficaces (art. 17) previstos en la normativa citada. Sustanciado el recurso y evacuados los traslados pertinentes, pasan los autos a resolución de esta Alzada. II.- Encontrándose la causa a estudio del Tribunal, el Sr. Vocal Dr. Abel G. Sánchez Torres en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 36, inc. 4 del CPCCN, dicta la siguiente medida para mejor proveer: ?Atento el dictado de la Ley N° 27.260, dispóngase como medida para mejor proveer -en uso de las atribuciones conferidas por el art. 36, inc. 4 del C.P.C.C.N., se oficie a las partes a los fines que manifiesten lo que estimen pertinente en relación a la aplicación del art. 56 de dicha norma. En virtud de lo expuesto, suspéndase el llamado de autos hasta tanto se de efectivo cumplimiento a la medida aquí propiciada. En consecuencia, devuélvase los autos a Secretaría, a sus efectos. Notifíquese?. (fs. 279). Ello con el objetivo que se pronuncien concretamente en relación al régimen de condonación de sanciones dispuesto por el artículo referenciado. Sustanciada la misma, a fs. 280/281 de autos comparece la apoderada del Fisco -Dra. María Luciana Medeot- quien afirma que en el presente se encuentran cumplidos los recaudos exigidos por el art. 56 de la Ley N° 27.260 a los fines que proceda la condonación de pleno derecho, esto es que se trate de una multa correspondiente a obligaciones vencidas y cumplidas al 31 de mayo de 2016 y no se encuentre firme. Ello en tanto la actora tiene canceladas las obligaciones correspondientes a las Declaraciones Juradas de SICORE - Retenciones del Impuesto al Valor Agregado Período Fiscal 2009/11, cuyo incumplimiento originario diera lugar a la sanción que se discute en autos. Peticiona a su vez, que se cargue con las costas del proceso en trámite a la parte actora, atento a que sería impensado suponer que a más de perdonarse lo debido al fisco sin prueba alguna a cargo del infractor, se lo libere del pago de los gastos generados, máxime cuando la sentencia de primera instancia no le resultaba favorable al apelante. En definitiva, solicita se tenga por condonada la multa objeto de discusión en el presente, y que -tal como dispone el artículo 11 último párrafo de la RG 3920- previa eximición de costas a su parte, se ordene el archivo de las actuaciones. Por su parte, la firma INDELMA S.A. dio cumplimiento a la medida dispuesta a través de sus representantes -Dres. Edgard Bernaus y Juan Zanotti- mediante escrito acompañado a fs. 284/286 de autos. Manifiesta a tal fin que con motivo de la sanción de la Ley N° 27.260 y sus normas reglamentarias y complementarias dictadas en consecuencia, ha operado de pleno derecho la condonación de la sanción que se discute en autos, razón por la cual, siendo voluntad de la firma actora gozar de los beneficios del citado régimen, deja formalmente solicitada su aplicación a los presentes actuados, con el consiguiente archivo de las actuaciones. En apoyo de su postura, esgrime que se encuentran reunidos los requisitos necesarios a los fines de que proceda el beneficio en cuestión, dado que la sanción se corresponde con una obligación sustancial devengada con anterioridad al 31/05/16, que no se encuentre firme a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.260 y que la obligación sustancial haya sido cancelada a la fecha de entrada en vigencia de la mentada ley. Explicita que en el presente, la obligación sustancial que motivó la aplicación de la multa se corresponde con el período fiscal Noviembre/2009 y ha sido oportunamente cancelada por la contribuyente junto a sus intereses resarcitorios, acompañando en el mismo acto copia de las constancias de pago por transferencia electrónica emitidas el día 09/03/2010 y 10/03/2016. En cuanto al segundo de los supuestos, afirma que resulta evidente que la multa impuesta no se encuentra firme, en tanto se encuentra en estado de apelación el decisorio de primera instancia. En virtud de lo expuesto y de lo dispuesto por los arts. 52, 55 y 56 de la Ley N° 27.260 y art. 11 de la Resolución General (AFIP) 3920/2016, asegura que la multa impuesta a INDELMA S.A. ha sido condonada de pleno derecho, solicitando como corolario que así lo resuelva este Tribunal, disponiendo a su vez el archivo de las actuaciones. Complimentada por ambas partes la medida para mejor proveer dispuesta por el Sr. Vocal Dr. Abel Sánchez Torres, con fecha 01 de Diciembre de 2016, vuelven los autos a estudio del tribunal a los fines del dictado de la Resolución definitiva. III.- En este estado cabe ingresar al tratamiento de las cuestiones sometidas a consideración de esta Alzada. A tal fin, y por razones de estricta lógica procesal, corresponde abordar en primer término la temática introducida a partir de la entrada en vigencia de la Ley N° 27.260 que en el caso concreto se circunscribe a la condonación de pleno derecho de la multa objeto de discusión en el presente proceso. En efecto, el título II del Libro II de la ley analizada se estableció el beneficio de liberación de multas y demás sanciones, y, en lo que al

caso específicamente interesa, se dispuso en el párrafo cuarto del art. 56 que: "... Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de mayo de 2016, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha. ...?". Por su parte, el art. 11 de la Resolución N° 3920/2016 en su quinto párrafo dispone: "En los casos en los que procediera la condonación de oficio de multas a que se refiere el Artículo 56 de la Ley N° 27.260, el representante fiscal deberá solicitar el archivo de las actuaciones en las que se debata la aplicación de las mismas. A tal efecto, dichos funcionarios quedan autorizados a producir los actos procesales necesarios?". Tal como se desprende de la normativa transcripta, no resulta en principio una atribución del tribunal analizar la procedencia o no de los requisitos para que prospere la condonación, ya que la misma procede de pleno derecho en caso de cumplirse los mismos, siendo una atribución propia del Fisco disponerla. En autos, si bien la cuestión se introduce a pedido del tribunal, no puedo soslayar que la propia Administración Federal de Ingresos Públicos al evacuar el traslado conferido en virtud de la medida dispuesta, manifiesta en forma expresa que se encuentran acreditados en el presente los requisitos exigidos para la condonación de pleno derecho, es decir que sea una multa correspondiente a obligaciones vencidas y cumplidas al 31 de mayo de 2016 y que la misma no se encuentra firme. Por otra parte, la actora tal como ya fuera reseñado, acredita mediante prueba documental el cumplimiento de los requisitos necesarios a los fines de que prospere el beneficio aludido. IV.- En atención por un lado, a lo previsto en la norma comentada precedentemente y por otro, a lo informado por la actora a fs. 284/286 y por el Fisco a fs. 280/281, siendo ambas partes coincidentes en solicitar la aplicación del beneficio conferido por el art. 56, cuarto párrafo de la ley N° 27.260 y que ha quedado acreditado que se encuentran reunidos los extremos exigidos por la ley en comentario, corresponde tener por condonada de pleno derecho la sanción de multa objeto de discusión en el presente proceso, aplicada por Resolución N° 98/12 dictada por la AFIP. En atención a lo expuesto, deviene inoficioso el tratamiento de las cuestiones introducidas a través del recurso de apelación deducido por la parte actora. V.- Resta expedirme respecto de las costas devengadas en el presente proceso, las que corresponde imponer por el orden causado, de conformidad a lo dispuesto por el art. 71 del código ritual. Ello atento a que conforme lo expuesto en los puntos que anteceden, el proceso culminó en razón de la condonación operada en los términos del art. 56 de la ley 27.260, que establece el beneficio de liberación de multas, en tanto se cumplan las diversas condiciones allí previstas, por lo que resulta claro que, cumplidas éstas, la condonación opera de pleno derecho. Es así que no resulta posible establecer que exista una parte vencida en el pleito, en los términos del art. 68, párrafo primero del CPCCN. En igual sentido se ha expedido, la Cámara Contencioso Administrativo Federal - Salas IV y Sala I, entre otros tribunales en los autos "Heguy Prooveduría Agropecuaria SRL c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo" (11/2016) y "Bertolini, Francisco Eugenio c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo" (del 13/12/2016) respectivamente. Asimismo, la jurisprudencia tiene dicho que "... la regla general cuando la cuestión de fondo se ha tornado abstracta es que las costas deben aplicarse en el orden causado, pues las partes no pueden calificarse de vencedora ni vencida ...?". (ver "Benitez, María C. c/U.N.L.P. s/ Amparo" expediente N° 16.085/08, Sala III - Cámara Federal de Apelaciones de La Plata -Dres. CARLOS ALBERTO VALLEFIN - CARLOS ALBERTO NOGUEIRA (EN DISIDENCIA PARCIAL) - ANTONIO PACILIO). Es dable precisar que no corresponde en autos regular honorarios a los apoderados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en atención a lo dispuesto por el art. 14, primer párrafo de la Resolución General N° 3920/2016, Reglamentaria de la Ley N° 27.260 que expresamente dispone: "A los fines de la aplicación de los honorarios a que se refiere el Artículo 98 de la Ley 11.683, texto ordenado 1998 y sus modificaciones, correspondientes a deudas incluidas en el presente régimen, que se encuentren en curso de discusión contencioso-administrativa o judicial, se observarán los siguientes criterios: a) Cuando la causa verse exclusivamente sobre la aplicación de multas que resulten condonadas de oficio por aplicación de la Ley N° 27.260, no corresponderá la percepción de honorarios por parte de los apoderados y/o patrocinantes del Fisco ...?". (sin resaltar en el original). Los honorarios de los Dres. Zanotti Aichino y Bernaus por su actuación en la Alzada, se regulan en la suma de pesos setecientos cincuenta (\$ 750) en conjunto y proporción de ley, conforme lo dispuesto por el art. 14 de la Ley N° 21.839. ASÍ VOTO.- El señor Juez de Cámara, doctor Abel G. Sánchez Torres, dijo: I.- Luego de efectuar una minuciosa lectura y análisis de los antecedentes de la causa bajo estudio y del voto del colega preopinante, acuerdo con la resolución a la que se arriba aunque disiento en algunas de sus consideraciones. II.- Que no comparto lo expresado por el magistrado que me antecede en cuanto afirma que el Tribunal no puede valorar o analizar la procedencia de los requisitos para que prospere la condonación. En el presente caso considero que no existen dudas, atento que ambas partes acuerdan en que se dan los requisitos exigidos por la normativa a los fines de la procedencia de la condonación de pleno derecho. Sin embargo puede ocurrir que sobreviniendo el planteo de la condonación en una causa en trámite, existan discrepancias interpretativas entre los litigantes respecto de la verificación de las condiciones, las cuales estimo corresponde deben resolverse. En este sentido, la ley establece que la condonación será de pleno derecho en caso de verificarse los requisitos establecidos en la normativa, en consecuencia, encontrándose la causa a estudio del Tribunal, entiendo que el mismo no pierde sus

