

TÍTULO:	LA FIGURA DE LA OMISIÓN Y LAS CAUSAS EXCULPATORIAS EN LOS CÓDIGOS FISCALES PROVINCIALES
AUTOR/ES:	Lenardón, Fernando R.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XLII
PÁGINA:	705
MES:	Julio
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

FERNANDO R. LENARDÓN

LA FIGURA DE LA OMISIÓN Y LAS CAUSAS EXCULPATORIAS EN LOS CÓDIGOS FISCALES PROVINCIALES

Como consecuencia de un novedoso antecedente de una Cámara Contenciosa de Entre Ríos, se efectúa un profundo y riguroso análisis sobre los conceptos de culpa y error excusable en los códigos fiscales provinciales.

I - INTRODUCCIÓN

Hemos sido críticos desde antaño contra la previsión de los Códigos Fiscales provinciales que establecen la sanción de omisión ante la mera falta de ingreso del tributo en el tiempo previsto en la normativa.

Es que al hablar de multa debe, necesariamente, pensarse en la existencia de una sanción de tipo penal que persigue en sí misma un fin represivo y no busca resarcir al Fisco en materia de recaudación. Así, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), en autos "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL"⁽¹⁾, sostuvo que a las infracciones y sanciones tributarias le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, lo que ha sido reiterado en innumerables ocasiones.

Uno de los principios elementales de ese derecho penal lo constituye la garantía de los imputados al debido proceso adjetivo, que deriva del [artículo 18 de la Constitución Nacional](#) y que comprende el derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas y el derecho a una sentencia fundada.

Ninguna de estas garantías se respeta con la multa automática o cuando se pretende aplicar la figura de la omisión ante el mero atraso en el pago a la fecha del vencimiento de la obligación.

Además, debe requerirse a todas luces la probanza de un incumplimiento culpable, total o parcialmente, es decir, un acto al menos negligente que provoque el daño al Fisco. Es que, como ha concluido la CSJN en la causa "Parafina del Plata SA"⁽²⁾, "no basta la mera comprobación de la situación objetiva, es menester la concurrencia del elemento subjetivo". La omisión es una transgresión culposa de relaciones jurídico tributarias esenciales. En la medida en que el Fisco no impugne las declaraciones juradas existentes, o el mismo contribuyente no rectifique (debemos agregar a instancias de la inspección, aunque actualmente en el ámbito nacional se considere cualquier rectificativa como indicativo de culpa), no hay infracción, solamente mora en el pago.

No obstante ello, la justicia provincial, normalmente, se inclina por considerar legítima la pretensión fiscal y solamente deja como instituto aplicable para la eximición de la sanción a la figura del error excusable, revirtiendo así la carga de la prueba y obligando al contribuyente a demostrar que no fue negligente, cuestión harto compleja en los hechos. Se sustenta, para ello, en una exigua e incompleta redacción de los Códigos Fiscales, que no considera ni detalla suficientemente las circunstancias que justifican esa figura. Oportunamente, sostuvimos que la imposibilidad de reunir el dinero necesario provocada por fuerza mayor (entre los que deben incluirse, por ejemplo, los cierres preventivos ordenados a causa de la pandemia de COVID-19) debían incluirse entre las causas eximentes o, al menos, la falta de pago tempestiva no debía representar, *per se*, un justificativo para generar la multa por omisión.⁽³⁾

Ahora, en un caso reciente, la Cámara en lo Contencioso Administrativo Nº 2 de Concepción del Uruguay, en "Ulle, Alejandro c/Administración Tributaria de Entre Ríos (ATER) y Estado Provincial s/Contencioso Administrativo"⁽⁴⁾, ha efectuado un profundo y riguroso análisis sobre los conceptos de culpa y de error excusable que merece la pena destacar.

II - LA OMISIÓN Y LA SANCIÓN

Dice la sentencia que analizamos que la "actividad tributaria estatal debe ser entendida como uno de los instrumentos arbitrados para cubrir las necesidades públicas, y las potestades tributarias, como las prerrogativas constitucionalmente reconocidas al Estado para efectivizar su ejercicio".

En función de tal prerrogativa, se le brinda a la Administración mecanismos eficaces de contralor y de apercibimientos, con la finalidad de que los contribuyentes, en lo mediato, modifiquen sus conductas tributarias de manera voluntaria.

No obstante, la inobservancia de las normas que reglan la relación entre el contribuyente y la Administración pueden constituir delitos penales, como infracciones tributarias, por lo que las sanciones de esta naturaleza no constituyen la única forma de reacción del ordenamiento jurídico.

Los ilícitos fiscales, por tanto, pueden asumir diversa naturaleza según si la violación de la norma tributaria configure un delito, condenadas con una de las penas previstas por el Código Penal, o un ilícito administrativo castigado con una sanción administrativa, pecuniaria o de

interdicción. Estas respuestas se presentan como reacciones de menor o mayor importancia según el valor que el legislador atribuye a los bienes jurídicos directa o indirectamente protegidos por los preceptos vulnerados con el comportamiento humano.⁽⁵⁾

Ahora bien, que la finalidad perseguida con la sanción de la infracción tributaria sea, por un lado, disuasoria (a fin de lograr la sujeción voluntaria al ordenamiento) y, por el otro, preventiva (para evitar la reiteración de su violación), no ha sido impedimento para que la Corte Suprema, a las multas fiscales, les haya reconocido carácter penal.⁽⁶⁾

Elo así toda vez que, si bien las sanciones penales y administrativas han sufrido en el tiempo una evolución normativa que ha diversificado su disciplina, por estar inspiradas en una visión común, no dejan de presentar principios comunes, mandatos que constituyen expresión de garantías fundamentales (legalidad, retroactividad de la norma más favorable, etc.) así como manifestaciones del derecho punitivo (*ius puniendi*) y del poder impositivo (*ius impositionis*).⁽⁷⁾

Lo ha reconocido la justicia supranacional, al indicar que *"las sanciones administrativas son una expresión del poder punitivo del Estado y que tienen, en ocasiones, naturaleza similar a las sanciones penales. Unas y otras implican menoscabo, privación o alteración de los derechos de las personas, como consecuencia de una conducta ilícita. Por lo tanto, en un sistema democrático es preciso extremar las precauciones para que dichas medidas se adopten con estricto respeto a los derechos básicos de las personas y previa una cuidadosa verificación de la efectiva existencia de la conducta ilícita"*.⁽⁸⁾

Producto de considerar a las multas fiscales como expresión del *ius puniendi* estatal, la CSJN ha hilvanado su inveterada inteligencia de que el principio de culpabilidad resulta también aplicable a las infracciones tributarias⁽⁹⁾. En esa dirección, el Alto Tribunal reconoció en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente⁽¹⁰⁾. Como ha concluido la CSJN en la causa "Parafina del Plata SA", para disparar la sanción tributaria *"no basta la mera comprobación de la situación objetiva, es menester la concurrencia del elemento subjetivo"*.⁽¹¹⁾

Para ello, la atribución del elemento subjetivo al caso concreto debe surgir, necesariamente, de la comprobación de la existencia de culpa imputable al calificar la conducta del responsable, debiendo esta ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias personales, de tiempo y lugar, que permitan, en la convicción del intérprete, encontrarla configurada.⁽¹²⁾

Y si el principio de culpabilidad excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, entonces, la primera consecuencia de tal exigencia es la exclusión de la responsabilidad objetiva. Además, debido a que la culpa resulta el presupuesto para la consideración de la omisión como sancionable, la detección de esta figura disvaliosa opera como última fase y cierre del proceso lógico sancionador.⁽¹³⁾

Ahora bien, existe culpa cuando el resultado prohibido se produce como corolario de una actuación sin la diligencia debida o el cuidado necesario. Afirma el Tribunal Supremo español, en su sentencia del 27/5/1999, que *"la culpabilidad es el reproche que se hace a una persona porque esta debió haber actuado de modo distinto de como lo hizo"*.

¿Por qué es el elemento de la culpabilidad la exigibilidad de un comportamiento distinto del que tuvo el infractor? Sencillamente porque la norma que tipifica las infracciones y las sanciones no exige nunca comportamientos imposibles". Por ello, se dijo en quirúrgica expresión que, en materia sancionatoria, la culpabilidad es la relación psicológica de causalidad entre la acción imputable y la infracción de disposiciones administrativas.⁽¹⁴⁾

Es que la culpa supone la omisión del cuidado y atención que cualquier persona debe poner de ordinario al ejecutar un hecho capaz de perjudicar a otro. Concorre la culpa o imprudencia en quien realiza un hecho típicamente antijurídico, no intencionadamente, sino a causa de haber infringido el deber de cuidado que personalmente le era exigible. Por tanto, la culpa no requiere una voluntad manifiesta y directa de infringir la norma, pues la desaprobación jurídica no recae sobre el fin de la acción, sino sobre la forma de realización de la misma o la elección de los medios para realizarla.

Pero por aquello de que la conducta -comisiva u omisiva- requiere la existencia de culpa por parte del agente, resulta basilar colegir que si no la hay, no hay oportunidad para el reproche penal⁽¹⁵⁾. La Sala II de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal ha interpretado que las infracciones tributarias podrán quedar exentas de pena cuando se compruebe que ellas se han producido bajo circunstancias que no son imputables al infractor.⁽¹⁶⁾

En efecto, en el campo de las sanciones tributarias de estirpe administrativas, particular relevancia tienen la previsión de algunas causas de no punibilidad, tales como el error inculpable, la fuerza mayor y la objetiva incertidumbre de la ley⁽¹⁷⁾, causales que, no obstante la omisión de su regulación en las leyes tributarias, el organismo fiscal no está impedido de su consideración, habida cuenta de que, como advierte el tribunal cimero federal, corresponde recurrir a la legislación común para establecer el elemento subjetivo -imputabilidad por el retardo- y las exigencias de responsabilidad por la demora.⁽¹⁸⁾

III - LA OMISIÓN Y EL ELEMENTO SUBJETIVO

En tanto, el legislador provincial, en el Código Fiscal, tipificó la infracción por la omisión del pago total o parcial del tributo, atribuyendo como consecuencia la aplicación de una sanción de multa como un porcentaje del importe omitido.

Como se extrae de su enunciado, no basta para dispararla que se constate la omisión, pues la ley requiere que ese elemento objetivo refleje un componente subjetivo: la conducta culposa del infractor. Esto implica que, para resultar infractora, la omisión del pago necesita haber sido ocasionada infringiendo el deber de cuidado que personalmente le era exigible.

La sentencia pone de resalto que, en tiempo reciente, la Cámara contenciosa entrerriana se ha expedido con respecto a las sanciones tributarias emanadas de nuestra ley fiscal y, en particular, sobre los alcances de la multa contemplada en el artículo 49 del Código Tributario provincial, resaltando que la infracción por omisión de pago cristalizada en la ley fiscal no solo requiere de la comprobación de la situación objetiva (Incumplimiento) sino que, para configurarse la infracción, se exige, además, la presencia de un elemento subjetivo (culpabilidad).⁽¹⁹⁾

En línea con la inveterada inteligencia de la CSJN en cuanto a que el principio de culpabilidad resulta también aplicable a las infracciones tributarias, allí se dijo que el Código Fiscal recepta el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien es culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Pero luego critica a la norma, al advertir que no trae un límite definido entre culpabilidad y no culpabilidad, como tampoco la tiene entre culpa leve y levisima, o entre la diligencia y la negligencia. Entre la claridad y la oscuridad hay una gama de luces y sombras que impiden realizar afirmaciones tajantes de carácter objetivo.

Y en un párrafo que pone el punto en la esencia de la cuestión, indica que la responsabilidad por el mero incumplimiento no excluye la presencia de culpabilidad, puesto que la inobservancia o incumplimiento es consecuencia de una acción humana, que puede ser culpable o no culpable. Con mayor precisión, la inobservancia del pago del tributo puede ser dolosa, culposa (por negligencia o por imprudencia), o consecuencia de una acción no culpable en absoluto.

Así lo interpreta la doctrina, al decir: *"Se requiere una conducta culposa, que se materializa cuando el actor sabiendo que actuaba imprudentemente o negligentemente ante un bien jurídico, no se detuvo en su accionar (actuación voluntaria), desencadenando un resultado típico no querido"*⁽²⁰⁾; para luego agregar una cita a un trabajo nuestro: *"La figura de omisión ... requiere, para su aplicación, del debido proceso adjetivo, en donde se demuestre la existencia de un hecho subjetivo, la culpa"*.⁽²¹⁾

Pero marca una diferencia con el derecho penal ordinario, donde se presume la inocencia del acusado en tanto no se pruebe su culpabilidad. Indica el camarista opinante (postura que se impuso) que, en las infracciones tributarias, se produce una inversión de la carga de la prueba,

pues es el imputado quien debe probar su inocencia⁽²²⁾, postura que luego es ratificada mediante una cita de García Vizcaíno: "La omisión hace presumir la culpa, que puede ser enervada por el imputado demostrando, por ejemplo, su diligencia".⁽²³⁾

Es que, como dijo la Cámara en el precedente "Embragues", dado que el carácter de culpable por la omisión del pago reposa en una valoración de las actuaciones por parte de la entidad recaudadora, es la sancionada quien debe aportar los elementos que demuestren la concreta inexistencia del componente subjetivo, sin que la inversión de la carga de la prueba presuponga, en sí misma, una afectación del derecho de defensa o del principio de inocencia.

IV - EL ERROR EXCUSABLE

Los textos legales mencionados solamente dejan como instituto aplicable para eximirse de la sanción al error excusable. Así, por ejemplo, el artículo 49 del Código Fiscal de la Provincia de Entre Ríos (t.o. 2018) establece:

"No incurrirá en la infracción punible quien demuestre haber dejado de cumplir total o parcialmente su obligación tributaria por error excusable".

En función de esta mirada importante porque marca una pauta de trabajo y habilita la posibilidad de avanzar en un terreno que hasta ahora era prácticamente inviable, para que proceda la exculpación, la causal debe ser probada por el contraventor y, además, invocada en forma específica y no genérica. Esto implica que, para su procedencia, el contribuyente no debe limitarse a indicar si se encontraba incluido en ese supuesto, sin dar apoyatura argumental alguna a su tesis, ni explicitar, de manera concreta y atendiendo a las circunstancias de la causa y a las normas aplicables, en qué consistió aquella.

Por eso, se ha juzgado con autoridad que "quien invoca impedimentos insuperables por los que no pudo llegar a un comportamiento debido, tal el caso fortuito o la fuerza mayor, debe probar en forma concreta cómo estos influyeron en el incumplimiento, pues resulta insuficiente alegar la mera existencia de un error para eximirse de pena; al respecto, es necesario la prueba de las circunstancias de hecho que dieron lugar al mismo".⁽²⁴⁾

En orden al *onus probandi*, ese es el criterio del tribunal cimero, al decir que si de las actuaciones surge la existencia del elemento objetivo y, por tanto, la adecuación al tipo penal pertinente, corresponde que sea la imputada quien cargue con la prueba tendiente a demostrar la inexistencia del elemento subjetivo.⁽²⁵⁾

En función de este análisis, puede concluirse que las multas tributarias no deben aplicarse automáticamente, sino solo en presencia de culpa del contribuyente, y no habrá culpa si hay una causal de exculpación. En general, ante el incumplimiento, se presume la culpa, y es el contribuyente quien debe demostrar que de su parte hubo un comportamiento justificado.

En definitiva, para que una conducta tributaria pueda ser reprimida, se debe verificar si concurren los aspectos objetivo y subjetivo que configuran la infracción. La comprobación del aspecto objetivo, que incumbe al organismo recaudador, consiste en analizar si en la realidad fáctica se exteriorizaron los elementos del tipo. En lo que atañe al elemento subjetivo, cuya carga recae en el contribuyente, corresponde acreditar la existencia de una causal de justificación que enerve la antijuridicidad de su conducta, por algunas de las circunstancias que eliminan la culpa.

Ahora bien, en lo atinente a las causales exculporias, el texto parece limitar su justificación, pues el artículo 49 dispone que no incurrirá en infracción punible si se demuestra haber dejado de cumplir total o parcialmente su obligación tributaria por *error excusable*.

Crítica la Cámara que la referencia legislativa resulta poco feliz, no solo por hacer referencia a un único supuesto exculporio, sino también porque su escueta expresión no da cuenta de la amplitud del instituto, recordando que, dentro del *error*, hay que distinguir, por un lado, entre el vencible y el invencible y, por el otro, entre el error de hecho y el de derecho.

El error vencible o evitable es aquel que se hubiera podido evitar poniendo el cuidado o diligencia necesario, por lo que este tipo de error solo excluye el dolo, pero no la culpa, dejando, por tanto, subsistente la responsabilidad tributaria, ya que si la equivocación es fruto de una inexcusable falta de atención, el error no exonera de responsabilidad a su autor. Por el contrario, el error invencible o excusable es aquel que no se hubiera podido evitar aunque se hubiera puesto el cuidado o diligencia necesario. Por tanto, excluye la responsabilidad, siempre que se alegue y pruebe su entidad por parte de quien lo padezca.

Por su parte, los errores de *hecho* -ajenos a cualquier valoración técnica o jurídica- se producen en caso de desconocimiento o errónea representación de una realidad extrajurídica, pero solo el error material que sea invencible excluye la culpabilidad y, consecuentemente, exonera de responsabilidad por la comisión de una infracción tributaria. En oposición a ellos, son errores de *derecho* los que precisan de interpretación o requieren de una valoración jurídica, amparados en la frecuente complejidad, ambigüedad u oscuridad de las normas tributarias.

Agrega el juez que, no obstante la mezquindad de la expresión del Código, encuentra dos razones para justificar la conducta exculporia, advirtiendo que ni la Administración tributaria ni la Autoridad judicial competente se hallan limitadas por una lectura restringida del dispositivo. Señala, en primer lugar que, como se anticipara, la Corte Suprema ha definido que para establecer las eximentes de responsabilidad por la demora en atender las obligaciones cabe recurrir al derecho común⁽²⁶⁾. En esa directriz, se dijo que, en orden a acreditar la inculpabilidad, "no solo se podrá invocar el error excusable sino también las causales de excusación contempladas en el artículo 509 del Código Civil"⁽²⁷⁾. Por consiguiente, "si acredita alguna causal de eximición, sea error excusable, caso fortuito o fuerza mayor, elimina la mora imputable y con ello, el reproche punitivo".⁽²⁸⁾

El segundo sustento a su opinión radica en que el sintagma "error excusable", lejos de limitar, abarca en su seno a las diversas manifestaciones exculporias. La literatura especializada se interroga: "¿Qué se debe entender por **error excusable**? No existe regla fija a su respecto, pues la invocación de tal circunstancia exige la apreciación de cada caso particular y, desde luego, según el criterio del funcionario llamado a juzgar la situación planteada; es decir, entonces, que el juzgador (funcionario administrativo o judicial) debe apreciar las características del caso, la conducta del infractor y la verosimilitud de los argumentos que este invoque en su descargo. Si algo se pudiera decir con carácter general es únicamente, que el error excusable requiere un comportamiento **normal y razonable** del sujeto frente al evento en que se halló; si la persona procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se le puede condenar".⁽²⁹⁾

Además, recuerdan que "en el error de hecho, el supuesto se asemeja al caso fortuito, en el sentido de que la omisión es consecuencia de una causa ajena a la voluntad del sujeto activo".⁽³⁰⁾

En idéntica tesis se ubica la doctrina vernácula: "Para eximirse de responsabilidad se debe acreditar que existe error excusable, es decir, demostrar un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de grave y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario"⁽³¹⁾. También la jurisprudencia ha aceptado una definición amplia de error excusable. Se ha considerado que queda configurado cuando se acredita de un modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no se tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, y que dicho error requiere para su viabilidad que sea esencial, decisivo e inculpable, aspectos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta del contribuyente a quien se le atribuye la infracción tributaria⁽³²⁾. "La existencia de un error excusable requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario"⁽³³⁾; agregando que "quien pretenda exculparse con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta deberá acreditar de modo fehaciente 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".⁽³⁴⁾

Apoyándose en el dogma de que la culpabilidad es exigible constitucionalmente en todas las manifestaciones del *ius puniendi* del Estado (y la multa del art. 49 de la ley tributaria entrerrriana no es la excepción), corresponde interpretar la cláusula en un sentido compatible con el principio de culpabilidad, recordando que la valoración justa de la conducta humana es base y condición necesaria de su punición.

Resumiendo, el fundamento del castigo al comportamiento omisivo contemplado en el artículo 48 reside en la intención del autor, y si bien es verdad que la omisión presume la culpa, produciéndose de esa manera una inversión de la prueba, ello no presupone que la configuración del ilícito sea independiente de todo elemento intencional. Ello así, porque el principio de culpabilidad, que también rige en el campo del derecho represivo tributario entrerrriano, exige como presupuesto ineludible para aplicar la sanción la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas.

V - LA CAUSA EXIMENTE DE LA CULPA

Desentrañada, en general, la inteligencia de las infracciones y sanciones tributarias y, en particular, las contempladas en los artículos 48 y 49 de nuestra ley fiscal, la cuestión a decidir se circunscribe a corroborar si la multa aplicada al contribuyente Ulle se ajustó o no a derecho.

Se deja en claro que en autos se ha acreditado el elemento objetivo de la infracción endilgada, toda vez que el actor, al abonar el importe del anticipo en fecha 23/9/2011, evidencia que omitió ingresar oportunamente el gravamen en su justa medida, por lo que la cuestión ha quedado reducida a verificar si la misma resultó culpable (componente subjetivo). Dado que la ley presume su culpabilidad, corresponde indagar si la actora demostró alguna causal exculpatoria.

Analizado el incumplimiento enrostrado a la luz del baremo habitual de la diligencia del hombre medio, los autos refractan con diáfana claridad la falta de culpabilidad requerida por el dispositivo para imponer la sanción. En esa dirección señala la Cámara que, si la demostración de la no culpabilidad en la omisión exige una prueba contundente que excluya todo atisbo de voluntariedad en la comisión de la infracción, las probanzas producidas en la causa permiten calificarlas de ese modo.

En efecto, según emerge de las actuaciones, el señor Ulle invocó y probó que la omisión del ingreso del anticipo no fue voluntario, sino más bien el corolario de un ilícito penal, el que a la postre fue corroborado, juzgado y condenado por los tribunales del fuero.

Así, el recibo obrante (no desconocido por la demandada en su responde), correspondiente al talonario de recibos del estudio contable que asesoraba y realizaba los trámites de pago del contribuyente, revela que este entregó dicha suma de dinero a una empleada del profesional, quien lo percibió en nombre del estudio, para ser aplicado al pago de IIBB ER DDJJ mensual. Este instrumento evidencia que, tempestivamente, el contribuyente encaminó su conducta a la realización del hecho jurídicamente debido, no surgiendo a simple vista que con tal proceder haya infringido los deberes de cuidado que se le exigía respetar.

No obstante, su intención de atender la gabela fue imprevista y sigilosamente interrumpida por obra de un ilícito articulado por el personal del estudio contable al cual había confiado desde siempre la gestión de su situación fiscal. Producto de un ardid delictivo, las integrantes del estudio contable retuvieron el dinero entregado y no ingresaron el importe a la receptoría de rentas de la jurisdicción.

Ha sido el ilícito del personal del gestor fiscal lo que dio lugar a la omisión que se imputa, sin que sea admisible apreciar una culpa *in vigilando* por no haber ingresado un anticipo tributario, cuyo importe fue entregado al gestor para su ingreso en la Hacienda Pública, en la confianza legítima de que dicho hecho se había producido realmente.

Esto implica que la lesión del bien jurídico (la omisión de ingresar el importe del tributo) no fue el resultado de negligencia o impericia atribuible a su comportamiento, porque el señor Ulle hizo, con habitualidad religiosa, lo que la autoridad normalmente predica: depositar la gestión tributaria en estudios contables habilitados, máxime si, como en el caso, se trataba de un estudio conocido y que, a juzgar por su comportamiento anterior, nada hacía sospechar del desenlace acaecido.

Basta observar la "historia tributaria" del infractor para advertir que, por un lado, no se trata de un no contribuyente al que se pueda catalogar de *incumplidor* de sus obligaciones fiscales, menos aun de un asiduo reincidente en no hacerse tempestivamente cargo de ellas; por el otro, que no había motivo alguno para desconfiar del *modus operandi* implementado por el estudio contable pues, excepción hecha del anticipo encartado, aquella revela que se habrían ingresado en tiempo y forma los restantes anticipos de los períodos a los que allí se alude.

Tampoco se puede reprochar culpa *in vigilando*, si se observa que, en relación al contribuyente, se trata de un supuesto aislado, habiéndose detectado por primera vez una irregularidad en la gestión fiscal respecto de ese impuesto y en ese único ejercicio.

Se tuvo en cuenta que la conducta posterior de Ulle, lejos de merecer un reproche, refleja un comportamiento diligente con el Fisco pues, al haber sido *debidamente* notificado de la existencia de la deuda, el encartado ingresó inmediatamente el importe adeudado (con más los intereses), efectuó el descargo del porqué de la situación omisiva y activó por intermedio del estudio contable la denuncia del delito del que había sido víctima.

Dentro de las diligencias realizadas por el señor Ulle, se encuentra el expediente administrativo en el que dio conocimiento al Fisco sobre la situación padecida, poniendo a disposición la documentación ostentada y las referencias de la actuación en sede penal.

Esto quiere decir que, alertado de la falta de ingreso, reaccionó instantáneamente permitiendo la reparación del daño causado con la omisión. Refuerza la cuestión el hecho de advertir que, en sede administrativa al momento de efectuar el descargo, el contribuyente aportó elementos concretos y contundentes a los efectos de demostrar su obrar diligente, por lo que sus dichos no pudieron tomarse como meras afirmaciones dogmáticas sin sustento en la realidad fáctica. Adviértase que no se trató de la mera alegación de cuestiones internas administrativas, tales como las dificultades para implementar un sistema informático o de otra índole, las que, por principio, no podrían exculpar de la infracción enrostrada.

Ninguno de aquellos elementos, precisos y contundentes, fue debidamente valorado por el ente recaudador, viciando de nulidad el acto administrativo que sancionó al contribuyente.

Con base en todo ello, se adelanta la conclusión:

"Si la finalidad de la norma sancionatoria reside en castigar a quien omitió pagar por su culpa o negligencia, constituye un exceso de punición la aplicación de un castigo a quien no resulta culpable de la omisión".

Tanto más si la sanción resulta la *ultima ratio* del poder, y solo debe acudir a ella cuando no se puedan utilizar otros medios más convincentes para lograr que los particulares cumplan las órdenes y prohibiciones.⁽³⁵⁾

VI - CONCLUSIÓN

En colofón, la inexistencia de culpa por parte de Ulle en la omisión del pago pulveriza la legalidad de la multa impuesta, deviniendo como corolario inexcusable su apartamiento del mundo jurídico. Debo adicionar a lo dicho que la sentencia recaída en sede judicial, confirmada por el Tribunal de Casación (que constituyen hechos de público y notorio conocimiento oficiosamente comprobables a través del acceso público a la mesa virtual del portal del Poder Judicial de Entre Ríos), corrobora sin atenuantes el obrar delictivo del que fue víctima y, con ello, la veracidad de la excusa (imprevista e irresistible) invocada.

Las circunstancias fáctico jurídicas puestas de manifiesto hicieron que los jueces se apartaran de la conclusión postulada por el Ministerio Público Fiscal⁽³⁶⁾, pues, precisamente, en su opinión, ellas constituyen elementos demostrativos de que el contribuyente ha caído en el *error excusable* ante la imposibilidad de haber obrado de otro modo, aun ejerciendo la máxima diligencia para la correcta liquidación del tributo.

Tampoco ha de compartirse la opinión de que los incumplimientos derivados de la interposición de personas no resultan oponibles a la oficina recaudadora. Ello así, no solo porque no existe norma alguna que lo contemple, sino porque su aceptación implicaría pulverizar el principio de personalidad de la pena y, con ella, el componente subjetivo de la infracción.

Basta pensar que, de seguirse esa posición, el contribuyente sería responsable incluso de frente al mal funcionamiento de mecanismos implementados por los bancos para percibir los pagos (vgr. *home banking*) o ante los desperfectos del sistema de pagos habilitados (vgr. Rápago o Pago Fácil) o, incluso, frente a la existencia del funcionario estatal infiel que, ante el pago tempestivo del contribuyente, no ingresa el comprobante al sistema, o lo hace tardíamente.

No parece razonable que, en cualquiera de esas circunstancias, el reproche al contribuyente halle sustento en la conducta "culposa" del mismo.

En función de lo manifestado, propició el acuerdo por la anulación del acto administrativo y sus consecuentes, dejando sin efecto la multa impuesta al señor Ulle por parte de la ATER e imponiéndole las costas causídicas a esta última.

Notas:

- (1) ["Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/Fisco Nacional \(DGI\) s/demanda contenciosa"](#) - CSJN - 15/10/1981 - Cita digital EOLJU130339A
- (2) ["Parafina del Plata SACI s/recurso de apelación - impuesto a los réditos \(multa\)"](#) - CSJN - 2/9/1968 - Cita digital EOLJU155657A
- (3) Lenardón, Fernando: "Entre Ríos: necesaria reforma del Código Fiscal" - Impuestos - N° 2010-8 - pág. 54
- (4) ["Ulle, Alejandro c/Administración Tributaria de Entre Ríos \(ATER\) y Estado Provincial s/Contencioso Administrativo"](#) - CCont. Adm. N° 2 Concepción del Uruguay - 6/4/2021 - Cita digital EOLJU193429A
- (5) García Pullés, Fernando: "Principios del derecho administrativo sancionador" - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 2020 - pág. 14
- (6) CSJN *in rebus*: "García" (Fallos: 192:229), "Robba" (Fallos: 195:56), "Fares" (Fallos: 200:495), entre otros
- (7) Uricchio, Antonio: "Percorsi di diritto tributario" - Cacucci Editore - Bari - 2019 - pág. 320
- (8) "Maldonado Ordoñez vs. Guatemala" - Corte IDH - 3/5/2016 - Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas - párr. 89
- (9) ["Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/Recurso de Apelación"](#) - CSJN - 6/4/1989 - Cita digital EOLJU125626A
- (10) Fallos: 303:1548; 312:149, entre otros
- (11) Fallos: 271:297
- (12) "Bima, Diego Alfredo s/Recurso de Apelación" - TFN - Sala A - 12/6/2019
- (13) Nieto, Alejandro: "Derecho administrativo sancionador" - 5ª ed. - 1ª reimp. - Ed. Tecnos - Madrid - 2017 - pág. 334
- (14) Nieto, Alejandro: "Derecho administrativo sancionador" - 5ª ed. - 1ª reimp. - Ed. Tecnos - Madrid - 2017 - pág. 320
- (15) Bianchi, María E.: "Jurisprudencia comentada" - Práctica Profesional - 2006-19 - 1/4/2006 - pág. 117
- (16) ["Sampaoli, Denis Alicia s/rec. de apel. sellos"](#) - CNFed. Cont. Adm. - Sala II - 10/5/1994 - Cita digital EOLJU155886A
- (17) Uricchio, Antonio: "Percorsi di diritto tributario" - Cacucci Editore - Bari - 2019 - pág. 328
- (18) ["Ika Renault SACCYF s/apelación"](#) - CSJN - 25/2/1982 - Cita digital EOLJU130577A; "SA Fábricas y Refinerías de Aceites (SAFRA) s/recurso de apelación" - CSJN - 7/5/1987 - Cita digital EOLJU131313A
- (19) "Embragues González SRL c/Administración Tributaria de Entre Ríos (ATER) y Estado Provincial s/Contencioso Administrativo" - CCont. Adm. N° 2 Concepción del Uruguay - 9/3/2021
- (20) Budassof, Mariano y Juárez, Rodrigo: "Código Fiscal de Entre Ríos, anotado y comentado" - Ed. Delta Editora - Paraná - 2008 - T. 1 - pág. 206
- (21) Lenardón, Fernando: "Entre Ríos: necesaria reforma del Código Fiscal" - Impuestos - N° 2010-8 - pág. 54
- (22) Giuliani Fonrouge, Carlos y Navarrine, Susana C.: "Procedimiento tributario y de la seguridad social" - 9ª ed. - Ed. LexisNexis - Bs. As. - 2005 - pág. 366
- (23) García Vizcaíno, Catalina: "Manual de derecho tributario" - Ed. Abeledo-Perrot - Bs. As. - 2015 - pág. 700. Solá, Ernesto: "La omisión de impuestos: el artículo 45 de la ley 11683" - Doctrina Judicial - 2010 - pág. 2639
- (24) "Di Campello, Esteban Pablo s/Recurso de Apelación" - TFN - Sala A - 3/12/2012
- (25) ["Wortman, Jorge Alberto y otros s/apelación - clausura \(DGI\)"](#) - CSJN - 8/6/1993 - Cita digital EOLJU155899A
- (26) CSJN - Fallos: 304:203; 310:903
- (27) Budassof, Mariano y Juárez, Rodrigo: "Código Fiscal de Entre Ríos, anotado y comentado" - Ed. Delta Editora - Paraná - 2008 - T. 1 - pág. 209
- (28) Budassof, Mariano y Juárez, Rodrigo: "Código Fiscal de Entre Ríos, anotado y comentado" - Ed. Delta Editora - Paraná - 2008 - T. 1 - pág. 206
- (29) Giuliani Fonrouge, Carlos y Navarrine, Susana C.: "Procedimiento tributario y de la seguridad social" - 9ª ed. - Ed. LexisNexis - Bs. As. - 2005 - pág. 356
- (30) Canido, Graciela: "Infracciones tributarias en CABA" - Impuestos - N° 2010-13 - pág. 35
- (31) Budassof, Mariano y Juárez, Rodrigo: "Código Fiscal de Entre Ríos, anotado y comentado" - Ed. Delta Editora - Paraná - 2008 - T. 1 - pág. 208
- (32) ["Morixe Hnos. SACI"](#) - CSJN - 20/8/1996 - Cita digital EOLJU115252A
- (33) "Buratovich Hnos. SA c/Provincia de Buenos Aires" - SC Bs. As. - 13/4/1981. En el mismo sentido, "Ciba Geigy" - SC Bs. As. - 5/2/1981
- (34) "Dohinco SACIFI c/DGI" - CNFed. Cont. Adm. - Sala III - 6/10/2009
- (35) Nieto, Alejandro: "Derecho administrativo sancionador" - 5ª ed. - 1ª reimp. - Ed. Tecnos - Madrid - 2017 - pág. 33
- (36) El señor fiscal de Cámara interino de la jurisdicción, doctor Alejandro J. Bonín, propició desestimar la demanda incoada por el señor Ulle contra ATER. Para concluir de esa manera, estimó que conforme a las constancias de autos, y atento al reconocimiento expreso del mismo actor, se encuentran reunidas, *a priori*, las circunstancias fácticas y jurídicas previstas en la ley fiscal; y que, además, la sanción impuesta al contribuyente tiene sustento legal. A la luz de dicha hermenéutica, arribó al convencimiento de que la alusión al error excusable invocado por el actor no puede tener acogida favorable.

Sostuvo que la relación contractual que vinculaba al contribuyente con otro profesional no es oponible al Fisco y que los eventuales incumplimientos y las consecuencias derivadas de estos no expanden sus efectos al Estado Provincial (sin perjuicio de las acciones de regreso y/o responsabilidad correspondientes). En definitiva, concluyó que la causal exonerativa del error excusable articulada, a efectos de su viabilidad, debe quedar patentizada, ser esencial, decisiva e inculpable, en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar del contribuyente, respecto de las cuales no encontró el Fiscal elementos indicativos y probados que la demuestren.

En la misma línea, no advirtió tampoco la existencia de vicios o nulidades en el procedimiento sancionador ni, a partir de los hechos expuestos y consentidos como originadores de la pretensión fiscal, un exceso de punición o falta de proporcionalidad entre la conducta y la sanción a ella imputada,

la que se encuentra dentro de las escalas previstas en el Código Fiscal y cuya ponderación -adujo- compete al ente administrativo

Cita digital: EOLDC103705A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.