

JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Recurso de apelación. Impuesto a las ganancias. Multa. Art. 45, Ley 11.683. Reducción del art. 49. Detección de gastos personales y cómputo de cargas de familia no relacionados con rentas gravadas. Doctrina de los actos propios. Presentación de DD.JJ. en un plan de facilidades de pago. Confirmación de la multa. Pulenta Eduardo Quinto s/apelación - impuesto a las ganancias, T.F.N., Sala B, 27/8/12.

En Buenos Aires, a los 27 días del mes de agosto de 2012, se reúnen los miembros de la Sala “B” de este Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Armando Magallón (vocal titular de la 4.^a Nominación) y José Luis Pérez (vocal titular de la 5.^a Nominación), a fin de resolver el Expte. 34.779-I, caratulado: “Pulenta Eduardo Quinto s/apelación - impuesto a las ganancias”.

El Dr. Magallón dijo:

I. Que a fs. 7/11 la parte actora interpone recurso de apelación contra la Res. 174.220, de fecha 22 de marzo de 2011, dictada por la División Jurídica de la Dirección Regional Mendoza de la A.F.I.P.-D.G.I., mediante la cual se aplica una multa de pesos nueve mil cuatrocientos trece con veinticinco centavos (\$ 9.413,25), equivalente al cincuenta por ciento (50%) del impuesto a las ganancias, correspondiente a los períodos fiscales 2007 y 2008, con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, con la reducción a un tercio prevista en el art. 49 del citado cuerpo legal.

Que la apelante se agravia por considerar que el juez administrativo yerra al endilgarle la conducta descrita en el art. 45 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, ya que sostiene que en el presente caso se configuró un error al computar ciertos gastos, en el entendimiento de que debían ser contabilizados como propios de la actividad llevada a cabo por el contribuyente y que, por ende, resultaban deducibles. Niega que su conducta pueda considerarse como negligente o culposa, tal como afirma el órgano recaudador, en virtud de que el hecho de conformar los ajustes practicados por el mentado organismo tenían la exclusiva finalidad de dar término al procedimiento que obstaculizaba el normal desenvolvimiento de su actividad. Arguye que la representación fiscal inició automáticamente después de la presentación de las declaraciones juradas rectificativas, el procedimiento para serle aplicada la sanción cuestionada en Autos, tomando la rectificación del impuesto como presupuesto fáctico para la configuración de la conducta que el art. 45 del citado cuerpo legal reprime.

Que, en subsidio, plantea la parte actora que corresponde se la exima de la sanción endilgada con arreglo a la causal de error excusable, prevista en el último párrafo del art. 45 del citado cuerpo legal, toda vez que en el presente caso se configura lo que en la doctrina civilista se conoce bajo el nombre de “error accidental o indiferente” –arts. 923 a 930 del Código Civil–.

En abono de sus argumentos, cita jurisprudencia, plantea el caso federal y solicita se deje sin efecto la multa impuesta, con costas.

II. A fs. 28/31 vta. luce la contestación del recurso por parte del Fisco nacional, negando la procedencia de los agravios y solicitando la confirmación de la sanción, con costas.

Relata la demandada que iniciada la fiscalización se detectó la existencia de gastos personales, no relacionados con rentas gravadas del contribuyente y que no podían ser solventados con los ingresos declarados originalmente por la actora. En suma, manifiesta que la conformidad que prestara el contribuyente al ajuste fiscal, convalida el reclamo efectuado por los funcionarios actuantes, sustentando sus dichos en la doctrina de los actos propios.

Señala que el ilícito tributario quedó configurado en el momento mismo en que se presentaron las declaraciones juradas originales, dado que las mismas guardaban notables diferencias con la realidad. Con relación a la invocación de la apelante de la existencia de error excusable, destaca que no se trata ésta de una circunstancia que pueda presumirse, sino que son necesarias pruebas contundentes que otorguen convencimiento al respecto, situación ésta que en la presente causa no se ha cristalizado.

Hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada con expresa imposición de costas a la parte actora.

III. Que a f. 38 se elevaron los Autos a consideración de la Sala “B” y se pusieron a sentencia.

IV. Que, corresponde a este juzgador, resolver si la multa aplicada en la resolución apelada se ajusta o no a derecho.

Que en el caso de Autos, se le imputa al contribuyente haber presentado las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias correspondientes a los períodos fiscales 2007 y 2008, consignando montos que no se corresponden con la realidad, en virtud de las diferencias que surgen entre el monto declarado y el ajustado por la fiscalización y que tienen origen en el cómputo de gastos personales y de cargas de familia, no relacionados con rentas gravadas de la recurrente y que no podían ser soportados con los ingresos declarados originalmente en su DD.JJ. (fs. 11 y 17 del informe final de inspección, cuerpo 1 de antecedentes administrativos). En consecuencia, como resultado de la fiscalización se ha producido un incremento del resultado neto de las categorías y, por ende, del monto de impuesto determinado en ambos períodos.

Ante tal situación, el contribuyente conformó la totalidad de los ajustes practicados por el organismo fiscal, mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas de fecha 29/9/10, e incluyó dichos montos en el plan de pago “Mis facilidades”, N° D482722, por la suma de pesos noventa y tres mil seiscientos cincuenta y dos con sesenta y dos centavos (\$ 93.652,62) –vide fs. 42/3 del informe final de inspección, cuerpo 1 de antecedentes administrativos–.

Que el organismo fiscal encuadró la conducta en el tipo descripto por el art. 45 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificatorias. Dicho artículo prescribe que: “El que

omitiera el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del art. 46 y en tanto no exista error excusable ...”.

Que en virtud del art. 49 del citado cuerpo legal, se redujo el “quantum” al tercio del mínimo legal, toda vez que éste detalla que: “Si un contribuyente rectificare sus declaraciones juradas antes de corrérsele las vistas del art. 17 y no fuere reincidente en las infracciones del art. 46, ni en la del artículo agregado a su continuación, las multas de estos últimos artículos y la del art. 45, se reducirán a un tercio de su mínimo legal”.

Que resulta relevante destacar que el art. 45 de la Ley de Procedimiento Fiscal requiere, para la configuración del tipo objetivo, la concurrencia de dos elementos: por un lado el accionar del contribuyente concretando la omisión de pagos de impuestos y por otro el medio comisivo, que puede consistir en la falta de presentación de declaraciones juradas o en la presentación de declaraciones juradas inexactas.

Que con referencia al aspecto temporal del tipo previsto por el art. 45 del citado cuerpo legal, es pertinente señalar que la mentada infracción se configura al momento del vencimiento de la obligación tributaria. En igual sentido en la causa “Tobal Ricardo E.” se sostuvo: “Que consistiendo la infracción en la omisión del pago del tributo por la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas, cabe destacar que el art. 45 de la Ley 11.683, acota temporalmente el alcance de esa omisión, al señalar que la multa será graduada en un porcentaje del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, con lo que no parece dudoso que el elemento material de la infracción se halla constituido por un hecho que se consuma al vencer los plazos legales, para el pago del impuesto respectivo” (T.F.N., Sala “A”, 13/5/80).

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha establecido que en materia de ilícitos tributarios, resulta de aplicación el principio de personalidad de la pena al establecer que: “En materia tributaria es también aplicable el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quién la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente”. “Es concepto indudablemente recibido por el art. 18 de la Constitución Nacional, que el derecho penal en cualquiera de sus ramas es un sistema riguroso cerrado, formado por ilicitudes discontinuas, que no tolera ningún tipo de integración por analogía, tendientes a completar los elementos esenciales de las figuras creadas por la ley”. “Las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario” (Fallos: 303:1.548).

V. Que, en ese orden de ideas, en lo que atañe al aspecto material de la multa aplicada, debe destacarse que la presentación de DD.JJ. rectificativas lo que revela, y así ha quedado plasmado en el acto que aquí se recurre, es que el contribuyente primitivamente no ha declarado el impuesto en su justa medida. Esta circunstancia, sumada a la de no haberse producido prueba en contrario, lleva a este juzgador a tener por configurado el aspecto objetivo de la infracción que se endilga.

Que, si bien tal proceder no genera una presunción irrefragable en lo que atañe a la omisión del gravamen, sí permite tener por configurado el aspecto objetivo de la

omisión, esto es, la declaración inexacta originaria con el impuesto declarado en defecto, lo que –a su vez– hace presumir la culpa en el contribuyente (conf. reiterada jurisprudencia de esta Sala, entre otros, “in re” “Rosmino y Cía.”, sentencia del 27/9/99, entre otros), quien tendrá a su cargo la destrucción de dicho elemento subjetivo, alegando y demostrando la existencia de un error excusable con entidad para marginarlo del reproche punitivo.

VI. Que en cuanto al tipo subjetivo que complementa la figura señalada en la norma, debe ponerse de resalto que este se construye a través del actuar culposo de quien tiene la carga de efectuar la presentación de declaraciones juradas, de modo que se refleje la realidad del giro comercial del contribuyente del que, verificación del aspecto hecho imponible mediante, deriva el nacimiento de su obligación tributaria. Bajo esta idea, el concepto de culpa puede asumir las formas de imprudencia, negligencia, impericia o inobservancia y recae en cabeza de aquél a quién se le impute la conducta, demostrar mediante pruebas que no ha actuado de tal modo. Si bien la parte recurrente invoca a su favor la falta de elemento subjetivo, la ausencia de culpa debe ser probada, toda vez que en las infracciones tributarias –a diferencia del Derecho Penal ordinario– se produce una inversión de la carga de la prueba, siendo el imputado quien debe probar que su conducta no es pasible de reproche en grado de culpa. El más Alto Tribunal al analizar la figura del art. 45 de la Ley 11.683, en lo que aquí interesa, dijo: “... surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente, que deba ser acreditada por el organismo recaudador”, “... si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente” (Fallos: 322:519).

La ausencia del elemento subjetivo es una cuestión de hecho y prueba que debe dirimirse en la causa, toda vez que la simple negativa en cuanto a la inexistencia de tal aspecto no da lugar a tener tal circunstancia por cierta, ya que de presumirse su no configuración implicaría de parte del juzgador subrogarse en el lugar de una de las partes en detrimento de la contraria. A mayor abundamiento, cabe señalarse que la prueba posee, no solamente, una función cognoscitiva sino que también argumentativa, por lo que ella no se entiende, meramente, como un medio para conocer racionalmente algo, sino como un argumento persuasivo dirigido a hacer creer algo acerca de los hechos relevantes para la decisión (véase Taruffo Michele; La Prueba de los Hechos, Editorial Trotta, Cuarta Edición: 2011. Madrid, págs. 349-350).

A mérito de las circunstancias fácticas que surgen de las actuaciones, cabe que sea rechazada la posibilidad de que mediara error excusable en razón del “quantum” del impuesto ajustado –pesos cincuenta y seis mil cuatrocientos ochenta con cuarenta centavos (\$ 56.480,40)–, puesto que la Instr. Gral. 7/06 contempla la posibilidad de que el juez administrativo actuante considere que existe error excusable –independientemente de las pruebas que produzca el imputado– cuando el monto total del ajuste no supere los pesos diez mil (\$ 10.000) y en ninguno de los períodos involucrados dicho monto supere el cuarenta por ciento (40%) del impuesto determinado por el contribuyente o responsable.

Por otro lado, tampoco logra este juzgador corroborar la existencia del error accidental o indiferente del Código Civil que la parte apelante invoca, toda vez que no se da en

Autos una mera diferencia de guarismos sino un cómputo de deducciones que no le correspondían. A tal efecto, procede remitirse al decisorio de esta Sala “Arca S.A.” de fecha 18/3/98, donde se dijo que “El error excusable comprende tanto supuestos de error de hecho cuanto de derecho. La admisibilidad del error de derecho, en tanto equiparable al error de hecho, requiere que se alegue y pruebe la existencia de oscuridad en los diferentes preceptos de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surjan dudas acerca de la situación frente al tributo. Así debe agregarse que la causal exonerativa del error excusable precisa, a efectos de su viabilidad, que el mismo sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar del contribuyente ...”. Es por ello que no cabe acoger favorablemente la figura exculpatoria del error excusable.

VII. Que en virtud de lo precedentemente expuesto y atento que las razones invocadas por la actora no resultan relevantes para eximirla de la sanción, corresponde confirmar la multa aplicada, con costas.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Magallón.

Que atento a la votación que antecede, por unanimidad,

SE RESUELVE:

I. Confirmar la multa apelada en Autos, con costas.

II. Dejar constancia que la resolución que antecede es suscripta por los Dres. Armando Magallón (vocal titular de la 4.^a Nominación) y José Luis Pérez (vocal titular de la 5.^a Nominación), atento encontrarse en uso de licencia el vocal titular de la la 6.^a Nominación, Dr. Juan Pedro Castro (conf. arts. 184, cuarto párrafo de la Ley 11.683, y 59 del R.P.T.F.N.).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos.

Fdo.: Armando Magallón y José Luis Pérez (vocales).