

Jurisprudencia

Buenos Aires, 17 de setiembre de 2018

Fuente: circular de la repartición

Procedimiento tributario. Infracciones y sanciones. Ley 11.683 –art. 45–. Omisión de impuesto. Multa. Presentación de declaración jurada inexacta y omisión de pago del impuesto resultante. Posterior rectificación en el marco de una inspección y previo al proceso de la determinación de oficio. Acreditaciones bancarias inferiores a los montos de compras que se cancelaban con cheques de terceros. Impugnación del pasivo. Análisis de la conducta de la responsable. Criterio de la personalidad de la pena. Figura del error excusable. Requisitos para su procedencia. Se confirman las resoluciones apeladas. Colorpool S.A. s/apelación. T.F.N., Sala A.

En Buenos Aires, a los días 17 del mes de setiembre de 2018, se reúnen los miembros de la Sala “A”, la Dra. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), el Dr. Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el Expte. 42.149-I caratulado “COLORPOOL S.A. s/Apelación”.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fs. 10/22 y 91/101 se interponen sendos recursos de apelación contra dos resoluciones de la A.F.I.P.-D.G.I., fechadas el 16 de diciembre de 2014 y 18 de diciembre de 2014, respectivamente, mediante las cuales se aplica a la recurrente sendas multas por encontrarla incurso en la conducta que reprime el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) correspondiente a los impuestos a las ganancias (períodos fiscales 2007 y 2008) y al valor agregado (períodos fiscales 12/06, 01/07 a 04/07, 10/07, 11/07, 02/08 a 04/08 y 06/08 a 10/08) respectivamente.

Explica que con motivo de la fiscalización realizada, el ente fiscal consideró que las declaraciones juradas presentadas en los impuestos y gravámenes indicados no reflejaban su real situación impositiva. Analizados los aspectos cuestionados, y más allá de su opinión, resolvió aceptar el criterio fiscal y presentó las declaraciones juradas rectificativas, circunstancia que no implicó –dice– allanarse a las pretensiones fiscales, sino que simplemente se trató de una elección vinculada con el beneficio que aquella decisión implicaría.

No obstante, agrega, tal actitud originó el inicio de los pertinentes sumarios que concluyeron en los actos sancionatorios que ahora se impugnan.

Plantea que la nulidad de los actos recurridos por considerar que los mismos carecen de causa, requisito esencial previsto en el art. 7 de la ley de procedimientos administrativos, dado que no se ha demostrado la grave afectación al bien jurídico tutelado, por lo que entiende que no corresponde imponer pena. Entiende que los fundamentos de la multa resultan vagos, imprecisos e infundados y no se advierten los motivos por los cuales se aplica, lo que origina una vulneración del debido proceso y el derecho de defensa.

Sostiene que el ajuste efectuado por el organismo fiscal es improcedente por lo que resulta inexistente la infracción, razón por la que entiende que debe declararse la nulidad del acto sancionatorio.

Efectúa luego un análisis de la conducta descrita en el art. 45 de la ley de rito.

Considera que no resulta aplicable la misma por cuanto su presentación fue espontánea, en atención a que no existió determinación de oficio.

Cita dictámenes e instrucciones de la administración que entiende aplicables en la especie.

Realiza un examen doctrinario y jurisprudencial del elemento subjetivo de la sanción aplicada, para concluir que se equivoca el juez administrativo al sancionar su accionar con sustento en la presentación de declaraciones juradas rectificativas.

Por último, esgrime la presencia de error excusable eximente de responsabilidad.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 36/42 y 114/120 contesta sendos recursos la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone peticona se confirmen los actos venidos en recurso, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 50 se abre el Expte. 42.149-I a prueba.

A fs. 126 obra el decisorio del Tribunal en Pleno que ordenó la acumulación del Expte. 42.150-I al que lleva el N° 42.149-I.

A fs. 140 se requiere a las partes informen si se las sanciones apeladas se encuentran alcanzados por los beneficios establecidos en la Ley 27.260.

A fs. 159 el representante fiscal manifiesta que los planes de pagos acompañados por la recurrente se encuentran caducos, no habiendo cumplido con el ingreso de los impuestos que originaron las sanciones apeladas. Corrido el pertinente traslado, aquélla nada dijo.

En atención a las manifestaciones de la recurrente que obran a fs. 138/139, a fs. 168 se clausura el período de instrucción y se elevan los autos a conocimiento de la Sala A.

A fs. 168 se ponen para alegar, obrando a fs. 172/177 y 178/179 los alegatos de la apelante y apelada, respectivamente.

Finalmente, a fs. 180 pasan a sentencia.

IV. Que conforme se desprende de los informes de inspección que obran a fs. 21/26 y 8/12 de las actuaciones administrativas acompañadas (Sumarios DJCM 1712/2014 y DJCM 1713/2014) correspondientes a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, respectivamente, con motivo de tareas de fiscalización que le son propias el organismo fiscal observó que la recurrente poseía acreditaciones bancarias ampliamente inferiores a las compras realizadas en el ejercicio fiscal 2008, por lo que se procedió a verificar el cumplimiento de la ley Antievasión.

En cumplimiento de los requerimientos efectuados, el recurrente acompaña detalle de las compras superiores a \$ 1.000 correspondientes al período fiscal 2008. De esa documentación se advirtió que la actora utiliza como importante medio de pago los cheques de terceros, motivo por el cual aquellos cheques recibidos por las ventas realizadas no son ingresados a sus cuentas bancarias, justificándose de esa forma las diferencias.

A los efectos de validar los pasivos, se circularizó a los proveedores con saldos mayores a \$ 15.000. En atención a las respuestas obtenidas se determinaron las diferencias, destacándose que del total de proveedores circularizados contestó el 91%. Se avalaron los pasivos que no superan los 90 días de endeudamiento que equivalen al 15% del total del pasivo comercial.

Toda vez que se advirtió que los saldos de algunos proveedores al cierre del ejercicio 2008 estaban conformados por facturas con fechas correspondientes al ejercicio 2007 se solicitó a la firma aporte detalle de los proveedores al cierre del ejercicio fiscal 2007 y balance contable por igual ejercicio. Asimismo, se observó que además del endeudamiento con terceros la firma recibió aportes de accionistas, acompañándose la documentación de respaldo.

En atención al resultado de la fiscalización realizada, los ajustes se relacionaron con la impugnación de pasivos que generó diferencias en los débitos fiscales y en la renta neta sujeta a impuesto.

La recurrente conformó los ajustes efectuados y presentó declaraciones juradas rectificativas.

Con sustento en esos elementos, se iniciaron los sumarios correspondientes los que culminaron con los actos venidos en recurso.

V. Que corresponde en primer término tratar los agravios dirigidos a obtener la nulidad de las resoluciones recurridas, con sustento en la ausencia de causa y de motivación, que a criterio recurrente, genera una violación del debido proceso y de su derecho de defensa.

Conforme lo dispone la ley ritual, el procedimiento sumarial debe iniciarse con un acto administrativo que confiere vista de las actuaciones, cuya finalidad reside en que el contribuyente pueda tomar conocimiento de la totalidad de las tareas desarrolladas y de los cargos formulados con el objeto de garantizar su derecho de defensa.

Este procedimiento permite la intervención del administrado, quien podrá exponer su defensa, ofrecer pruebas y solicitarlas, alegar y por último, exigir que el acto sancionatorio contenga expresa consideración de sus argumentos y de las cuestiones que fueran conducentes a la solución del caso. Como con acierto señalan Giuliani Fonrouge y Navarrine, "La intervención del imputado y la posibilidad de presentar descargo y ofrecer pruebas tienden a hacer efectivo el principio llamado del 'debido proceso legal', que se manifiesta mediante la garantía de la defensa en juicio, asegurada por el art. 18 de la Constitución Nacional (cfr. 'Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social', Editorial Lexis Nexis, pág. 456). Es por ello que la ley establece los pasos procesales que serán de cumplimiento obligatorio por parte del organismo fiscal. En esa dirección, el accionar contrario acarrearía indefectiblemente la nulidad de la resolución dictada en consecuencia.

Elo es así por cuanto la nulidad se presenta como la sanción que se prevé contra los actos administrativos que resulten viciados por ausencia de alguno de los elementos esenciales o por haberse apartado o transgredido las formas preordenadas legalmente para su realización, privándoseles de producir sus efectos normalmente.

En ese sentido, debe recordarse que la Ley 19.549, de aplicación supletoria en la materia, distingue los requisitos formales (art. 8) y los sustanciales (art. 7) sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos requisitos, y establece que son requisitos esenciales del acto administrativo, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto; 2) la causa, 3) el objeto, 4) procedimiento, 5) la motivación y 6) la finalidad.

Es con sustento en la ausencia de causa y motivación que a criterio del recurrente vulnera su derecho de defensa y debido proceso, es que alega la nulidad del acto en crisis.

Ante todo, debe señalarse que del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas puede constatar que se cumplió debidamente con las pautas establecidas en los arts. 70 y siguientes de la Ley 11.683, toda vez que, mediante las resoluciones dictadas, firmadas por Juez Administrativo, surgen claramente los hechos tenidos en cuenta para achacarle la conducta reprimida, se le otorgó el plazo correspondiente de 15 (quince) días para que formule su descargo y ofrezca las pruebas que estimare convenientes para la defensa de sus derechos (Vid. 35/36 y 18/19 de los sumarios DJCM 1712/14 y DJCM 1713/14). Es más, se le concedió prórroga para ello (vid. fs. 40/41 y 23/24). Asimismo, a fs. 43/51 y 26/33 obran sendos escritos de defensa, los que fueron merituados oportunamente.

VI. Que como quedó dicho, la recurrente articula la nulidad de los actos sancionatorios en la ausencia de causa, por lo que concluye se encuentran inmotivados.

A fin de definir la causa encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la “voluntad” del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a esta última corriente, definiendo a la causa como “los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo”, los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, “la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión –por apartarse de los hechos o el derecho realmente aplicable– y también es susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo” (conf. Hutchinson, Tomás; “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, Ed. Astrea, T.º I, pág. 154).

En ese contexto, los argumentos del recurrente deben ser rechazados toda vez que encuentran sustento en la discrepancia con las conclusiones a las que arriba el ente fiscal para aplicar sanción, los que considera vagos e imprecisos. Más, preciso es señalar que los actos recurridos detallan los elementos de hecho y derecho tenidos en cuenta con el Fisco Nacional y, en definitiva, su discrepancia con el encuadre jurídico o la valoración de los hechos realizada, eventualmente puede o no compartirse, lo que podrá dar lugar a la revocación del acto, pero no a su nulidad.

Por último, el acto expone las razones que llevaron al organismo fiscal a aplicar las sanciones, por lo que no se advierte la vulneración del derecho de defensa alegado.

En mérito a lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad.

VII. Que sentado lo que antecede, corresponde expedirse sobre la procedencia de las sanciones apeladas, que el ente fiscal aplica con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998).

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine– la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. Siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de “declaraciones engañosas”, además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó explicado en el Considerando IV, como consecuencia de las tareas de

verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que el recurrente computó pasivos no acreditados, lo que originó el ingreso de impuesto menor al correspondiente. Dichos datos inexactos, que surgen de sus declaraciones juradas originales, fueron reconocidos por la propia contribuyente mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas, en las que se aceptaron las impugnaciones formuladas por el Fisco Nacional. De esta forma se admitió la materialidad de la infracción.

VIII. Que sentado lo que antecede, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que "... surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen.

8º) Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido 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 sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado 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 al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, 'Lambruschi, Pedro Jorge s/Ley 23771', fallada el 31/10/1997).

9º) Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la Ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme –de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora– la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas" ('Elen Valmi de Claret', del 31/3/99)".

IX. Que en ese contexto corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

Ante todo debe tenerse presente que si bien la presentación de declaraciones juradas inexactas no puede ser considerada como un elemento constitutivo de la conducta que se le imputa, no menos cierto es que ello acarrea consecuencias jurídicas que deben ser tenidas en cuenta. En efecto, la ley otorga a la presentación de declaraciones juradas carácter definitivo, con precisos y trascendentes efectos jurídicos, y "tienen carácter de estabilidad, es decir, adquieren virtualidad jurídica desde el momento de su presentación, en los términos del art. 13 de la Ley 11.683" y hace responsable al contribuyente por los datos que declara (conf. T.F.N., Galvez, Juan Manuel, 22/11/99, C.NFED.CONT. ADM., Sala III, Guimajo S.R.L.", entre muchos otros). Responsabilidad que debe ser analizada desde dos planos, uno vinculado con la obligación material, esto es, el impuesto declarado y otro penal, pues el declarante es responsable de la exactitud de los datos que contengan su declaración, sin que la presentación de una rectificativa posterior haga desaparecer aquella responsabilidad inicial.

Máxime si se tiene en cuenta que la rectificación de la declaración jurada no puede ser considerada espontánea ni tempestiva –como entiende el recurrente– toda vez que fue consecuencia del accionar fiscal. Circunstancia ésta que deber ser tomada en consideración como corroborante de la concurrencia del elemento subjetivo requerido para tener por cometido el ilícito que se le imputa. No escapa a quien suscribe que las diferencias detectadas aparecieron reveladas y reconocidas una vez que se inició la fiscalización, accionar que hizo que el propio contribuyente presentara sus declaraciones juradas rectificativas.

Tampoco se comparte su pretensión de aplicar la Instr. Gral. D.G.I. 19/92, pues la misma se dirige a fijar pautas a la administración para supuestos distintos a los de autos.

X. Que por último, no advierto que se encuentre configurado el alegado error de derecho excusable. En efecto, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquél será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

XI. Que en mérito a lo expuesto, y habiendo el ente fiscal aplicado la reducción que dispone el art. 49 de la Ley 11.683, corresponde confirmar los actos apelados, con costas.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones venidas en recurso. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ª Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Fdo.: Laura A. Guzmán y Rubén A. Marchevsky (vocales).