

JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Impuesto sobre los bienes personales. Recurso de apelación. Multa art. 45, Ley 11.683, equivalente al cincuenta por ciento (50%) del gravamen supuestamente omitido. Olocco Héctor Domingo Valentín s/apelación-bienes personales, T.F.N., Sala B, 19/4/12.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 34.871-I, caratulado: “Olocco Héctor Domingo Valentín s/apelación-bienes personales”; y

CONSIDERANDO:

Que a fs. 18/26 de estas actuaciones la actora interpone recurso de apelación contra la Res. 693/11 (DV JRCU) en Act. S/R279/137-DJ/11, suscripta por la Jefatura Int. de la División Jurídica de la Región Río Cuarto de la A.F.I.P.-D.G.I., de fecha 31/3/11, por medio de la cual se le aplica una multa con fundamento en el art. 45 de la Ley 11.683, t.o. en 1998, equivalente a un cincuenta por ciento (50%) del gravamen supuestamente omitido de ingresar en el impuesto sobre los bienes personales (con la reducción prevista en el art. 49 de la citada ley), correspondiente a los períodos fiscales 2006 y 2007.

A fs. 41/51 vta. el Fisco nacional contesta el recurso interpuesto y solicita su rechazo con costas.

Que a f. 69 se elevan los Autos a Sala y pasan a sentencia.

I. Que la actora, en su escrito de recurso, explica que por medio de la resolución puesta en crisis, se le imputa el hecho de haber consignado datos inexactos en las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales correspondientes a los períodos fiscales 2006 y 2007, al haberse detectado omisión de impuesto, exteriorizado en operaciones de cambio de moneda extranjera y posesión de la misma; encuadrándose la conducta reprochada en el art. 45 de la Ley 11.683. Manifiesta que la presentación de las respectivas declaraciones juradas rectificativas, arrojó una diferencia a favor del Fisco de pesos setenta y dos mil novecientos treinta y siete con cincuenta centavos (\$ 72.937,50), motivo por el cual la A.F.I.P. Procedió a aplicarle una multa de pesos doce mil ciento cincuenta y seis con veinticinco centavos (\$ 12.156,25). Al respecto, rechaza la aplicación de la sanción impuesta, en razón de que no fueron atendidos los argumentos expuestos en el descargo presentado con motivo de la instrucción del sumario que originó la resolución apelada, entendiéndose que no fue tenido en consideración en sus aspectos sustanciales al momento de emitirse dicho acto. A continuación expone que la aludida inexactitud en la confección de las mencionadas declaraciones juradas originales, se debe a que con anterioridad a esos períodos no era residente argentino y, por error, se omitió declarar bienes radicados en el exterior por el criterio de renta mundial, agregando que tampoco estaba seguro de radicarse definitivamente en Argentina.

Pone de manifiesto que se agravia específicamente tanto de la violación del derecho de defensa como de la nulidad del acto recurrido. Como fundamento de sus agravios, hace mención a la siguiente normativa: al art. 18 de la C.N. Por cuanto garantiza el derecho de defensa; al art. 1, inc. f) de la Ley de Procedimientos Administrativos 19.549, que regula el debido proceso adjetivo, el cual comprende el derecho a ser oído y el derecho a una decisión fundada; y al art. 7 de la Ley de Procedimientos Administrativos 19.549, incs. b) y e), referidos a los requisitos esenciales del acto administrativo.

En primer lugar sostiene que se desprende en forma manifiesta la afectación de su derecho de defensa acaecida en el procedimiento que motiva este recurso. Respecto del planteo de nulidad, considera que el acto administrativo por medio del cual se pretende aplicar la sanción de multa carece de causa y motivación, ya que el mismo –según dice– no se sustentó en los hechos y antecedentes del caso ni se tuvieron en cuenta los argumentos expuestos en su descargo. En consecuencia, entiende que la voluntad de la Administración ha sido exteriorizada mediando error esencial, lo que torna al acto administrativo por medio del cual se pretende aplicar la multa prevista en el art. 45, en nulo de acuerdo con lo dispuesto en el art. 14 de la Ley 19.549.

Subsidiariamente, agrega que aun en el caso de que no se dispusiera la nulidad de la resolución que aplica la multa y que por este acto se apela, no correspondería la aplicación de la sanción, atento que no se encuentra configurado el elemento subjetivo de la infracción imputada. Cita jurisprudencia de la Corte en referencia a este tema. Manifiesta que en el presente caso, no se presenta la “necesaria culpabilidad” para la procedencia de la infracción que se pretende imponer. Asegura que la resolución que aplica la multa, sólo ha manifestado en sus Considerandos las circunstancias objetivas de los hechos. Reitera que las diferencias que dan origen a la rectificación de las declaraciones juradas e ingreso de las diferencias de impuesto, encuentran como causa un mero error administrativo en el marco de complejos mecanismos de liquidación impositiva. Al respecto, indica que a partir del error en la presentación de las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales de los períodos 2006 y 2007, no puede pretenderse que el mismo resulte en un atentado contra el bien jurídico tutelado por el tipo del art. 45. Explica que el Tribunal, además, podrá meritar su conducta, especialmente teniendo en cuenta: i. la naturaleza del error cometido; ii. la rectificación del mismo una vez que fue detectado; iii. que la conducta, ha tendido en todo momento a dar cumplimiento exacto a las obligaciones tributarias. Destaca que mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas, se ha dado voluntario cumplimiento a todas las obligaciones tributarias, se han corregido los errores que involuntariamente se cometieron, se ha resarcido al Fisco por las consecuencias onerosas que desde el punto de vista financiero pudieran producirse y que desde ningún punto de vista se puede pretender que en momento alguno se actuara en desmedro del bien jurídico protegido. Por último, estima que el Tribunal entenderá que dicho bien jurídico que la sociedad protege a través del Estado y las leyes represivas, es el que debe arrojar luz acerca de la conveniencia social de aplicar sanciones a determinadas conductas, por lo que si se arriba a la conclusión de que un determinado proceder no atenta contra el mismo, es socialmente inútil la aplicación de una sanción.

Por último, alega que a los fines del presente recurso, se debe tener en consideración su conducta fiscal, la cual dice ser demostrativa de un excelente comportamiento con relación al cumplimiento de sus obligaciones con el Fisco; concluyendo que de

aplicarse la multa en cuestión, se afectarían y lesionarían gravemente las garantías constitucionales de defensa, propiedad e igualdad de las partes y observancia en el debido proceso.

II. Que en su contestación, el Fisco primeramente hace una breve reseña de los hechos que originaron la resolución recurrida. Explica que la responsable fue verificada por la A.F.I.P. a fin de establecer el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Durante dicha fiscalización, se constató que la contribuyente había consignado datos inexactos (que no reflejaban la realidad comercial) en las declaraciones juradas correspondientes al impuesto a los bienes personales por los períodos 2006 y 2007, encuadrándose dicha conducta “prima facie” en el art. 45 de la Ley 11.683.

Agrega que tal como surge del informe final de inspección que se encuentra agregado a fs. 8 y 9 de los antecedentes administrativos, surge un saldo de impuesto a los bienes personales por el período fiscal 2006 a favor del Fisco de pesos treinta y dos mil novecientos doce con cincuenta y cuatro centavos (\$ 32.912,54) y para el período fiscal 2007 de pesos cuarenta mil veinticuatro con noventa y seis centavos (\$ 40.024,96); y que del importe total ajustado surge una deuda que asciende a la suma de pesos setenta y dos mil novecientos treinta y siete con cincuenta centavos (\$ 72.937,50), el que fuera conformado y que motivara la presentación de las declaraciones juradas rectificativas respectivas.

En primer lugar, niega todos y cada uno de los hechos invocados por la actora en tanto considera que la resolución puesta en crisis, es un acto administrativo que goza de legalidad y reúne los requisitos necesarios tanto en lo que hace a la causa-fuente como a su motivación. En cuanto a la crítica respecto de la violación del derecho de defensa, señala que la Administración respetó a rajatablas el procedimiento tributario al que alude la Ley 11.683, y que –en efecto– el derecho a ser oído lo ejerció el contribuyente al contestar el descargo y al presentar este recurso. Señala que ello quedó demostrado desde el momento en que la contraria fue debidamente notificada de la apertura de la inspección, de los cargos imputados y contó con el plazo que otorga la ley para ejercitar su derecho de defensa y aportar las pruebas que considerara idóneas para justificar su actitud omisiva. Cita jurisprudencia.

A continuación analiza la configuración tanto del elemento objetivo como del elemento subjetivo del tipo penal infraccional previsto en el art. 45 de la Ley 11.683. Asimismo, pone en evidencia que lo que aquí se juzga es la conducta de la responsable en cuanto a haber declarado montos imponibles inexactos y no haber ingresado el impuesto en su justa medida. Alega que en el presente caso, se ha configurado el elemento objetivo previsto en la hipótesis legal que se analiza, toda vez que los importes que son objeto de la pretensión fiscal, forman parte del erario nacional, y en caso de no ser depositados en término, producen al Fisco un perjuicio patrimonial. Entonces, sostiene que queda perfectamente demostrado que la apelante ha incurrido en el ilícito tipificado, considerando que objetivamente tuvo frente a sí un riesgo evitable y subjetivamente, pudo adoptar las conductas (diligencia, previsión, cautela) que evitaran el resultado antijurídico. Aclara que el elemento subjetivo del tipo del art. 45 de la ley ritual, está dado por la conducta negligente de la recurrente respecto de sus deberes fiscales, dado que el apelante conocía los deberes a su cargo y no adoptó los recaudos conducentes a la satisfacción exacta de su deuda. Cita doctrina y jurisprudencia al respecto.

Concluye que en el presente caso se está frente a un ilícito “material”, es decir, de consumación instantánea, lo que implica únicamente la necesidad del vencimiento de la obligación fiscal, la omisión del pago del impuesto, el resultado dañoso de esa conducta y la culpabilidad del agente. Afirma también que se ha respetado a rajatablas el debido proceso, por lo que la resolución atacada no resulta ilegítima ni improcedente. Destaca que el apelante en ningún momento desconoce la inexactitud de la omisión en la que incurrió y que devino posteriormente en las respectivas declaraciones juradas rectificativas presentadas. Agrega que si la actora consideraba que el método empleado por el Fisco era erróneo, tenía todas las oportunidades para demostrarlo, no aceptando el ajuste propuesto por los fiscalizadores, esperando el proceso de determinación de oficio, marco dentro del cual el contribuyente cuenta con todas las posibilidades que la ley pone a su alcance. Resalta que la rectificación de la declaración jurada no fue espontánea ni intempestiva, atento que fue consecuencia de la verificación llevada a cabo por personal verificador del organismo Fiscal, por lo que no puede significar otra cosa que un allanamiento a las pretensiones fiscales. Al respecto, hace referencia a lo normado en el art. 13 de la Ley 11.683.

Con respecto al error excusable alegado por el apelante, advierte que para que proceda, dicho error debe ser probado y además, invocado en forma específica (no genérica), lo que no ocurrió en Autos. Asegura que no se verifica error alguno, sino que la contribuyente no ha actuado con la debida diligencia del caso, tal como era su obligación, dado que habiendo tenido oportunidad para informarse de aquéllo que ignoraba, no lo hizo, pues no surgen de los antecedentes administrativos que haya realizado consulta alguna al organismo. Manifiesta que tampoco se advierte en la especie existencia de normas oscuras o de difícil interpretación que permitan tener por acreditado el tipo de error invocado.

Acompaña como prueba los antecedentes administrativos.

III. Que en primer lugar, por una cuestión de lógica procedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de nulidad que efectúa la actora, como defensa de fondo, respecto de la resolución recurrida.

Que cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar –ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET c/Buenos Aires, provincia de y Otro s/amparo”, C.S.J.N., 5/10/95, T° 318, pág. 1.798; “Aguirres Mirta Ramona c/La Rioja, provincia de y Otros s/daños y perjuicios”, C.S.J.N. 6/2/01, T° 324, pág. 151; “Simijosky Juan c/E.N. (E.M.G.E.) s/personal militar y civil de las FF.AA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.N.C.A.F., Sala II, 9/10/96, entre otros–.

Que respecto de lo estrictamente formal, la resolución de Autos, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el art. 7

de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Que tampoco se ha vulnerado el derecho de defensa ya que se tuvo oportunidad de ofrecer prueba y de exponer su defensa tanto en sede administrativa como en esta instancia del T.F.N.

Que en este sentido la doctrina de nuestro más Alto Tribunal (fallos 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) ha expuesto que “cuando la restricción de la defensa ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanar esta restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia”.

Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

IV. Que corresponde ahora tratar el tema referido a la multa aplicada en Autos.

Que como se desprende de las actuaciones y del informe final de inspección obrante a fs. 8/9 vta. de los antecedentes administrativos, el presente caso surge como consecuencia del cruzamiento de información realizado por la División Investigaciones, originado en operaciones de cambio de moneda extranjera ingresada del exterior. A su vez, la multa surge de las diferencias detectadas en el marco de la verificación practicada al contribuyente, mediante la cual se detectó haber consignado datos inexactos en las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales correspondientes a los períodos fiscales 2006 y 2007, encuadrándose la conducta en la figura de omisión de impuesto.

Que, en primer lugar, previo al análisis de la causa, cabe puntualizar que como lo ha señalado esta Sala “in re” “Barbaricca Oscar A.” (1/11/01), la sola rectificación de las declaraciones juradas no implica de por sí la aplicación directa de sanción, por considerar tal conducta como demostrativa de una voluntad previa de defraudar ni, por el contrario, puede ser entendido como eximente de toda pena. Toda pretensión punitiva debe basarse en elementos de convicción lo suficientemente contundentes.

Que, asimismo, cabe hacer referencia a lo establecido en el art. 13 de la ley ritual, según el cual “La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad”. Tal es el sentido que se le ha atribuido a dicho artículo en forma pacífica por la jurisprudencia de este Tribunal, estableciéndose que “la declaración jurada hace responsable al declarante por el gravamen que de ella resulte, sin perjuicio de las facultades de verificación que le competen a la D.G.I., pero además, también lo

responsabilizan por la exactitud de los datos que ella contenga, y más aún, esta responsabilidad subsiste, aun cuando se presente una declaración jurada rectificativa” (“Paz Anchorena J.M. c/Dirección General Impositiva s. recurso de apelación - impuesto a los réditos y de emergencia”, 17/11/1976).

Que, sentado lo que antecede, cabe señalar que es la misma actora quien ha reconocido la materialidad del acto, y que si bien tal proceder no genera ninguna presunción irrefutable de omisión de impuesto, sí permite tener por configurado el aspecto objetivo de la omisión, esto es, la declaración inexacta previa con el impuesto declarado en defecto, lo que a su vez, hace presumir la culpa del contribuyente (conforme reiterada jurisprudencia de esta Sala, entre otros, “in re” Rosmino y Cía., sentencia del 27/9/99), 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.

Que, en este sentido, corresponde tener en cuenta que, como dijo la Alzada, “habiéndose comprobado la presentación de declaraciones juradas inexactas (de las que dan cuenta las rectificaciones posteriores) que han originado un pago en defecto, resulta adecuada la tipificación penal en el art. 45 de la Ley 11.683, correspondiendo que sean los imputados quienes carguen con la prueba tendiente a demostrar la inexactitud del elemento subjetivo” (cfr. Empresa San Nicolás S.R.L., C.N.C.A.F. Sala V, 8/10/98, en igual sentido Banco Mildesa S.A., 19/5/99). No se trata de una presunción de culpa; es la inferencia de negligencia o imprevisión resultante del hecho mismo, recayendo en el presunto infractor la demostración de la concurrencia, como factor determinante en la configuración de la infracción, de otras circunstancias ajenas a su voluntad y que él no pudo controlar (“Fatelevich Gustavo Alberto”, C.N.A.C.F., Sala IV, 9/3/06).

Que, por lo tanto, la discusión se centra en la sanción que se le aplicara a la contribuyente por los valores inexactos que presentara su declaración jurada original. Ello así, corresponde considerar las manifestaciones vertidas por las partes y las pruebas ofrecidas en Autos tendientes a desvirtuar la multa aplicada por el Fisco nacional.

Que, cabe consignar que si bien la circunstancia de que el contribuyente haya prestado consentimiento al ajuste formulado por los funcionarios de la Dirección General Impositiva le impide discutir en estos Autos la procedencia del impuesto, la naturaleza penal de la sanción impuesta autoriza a valorar, en ese aspecto, la conducta de aquél teniendo en consideración los elementos de prueba en la causa y sin que signifique modificar las consecuencias tributarias del acto voluntario de conformidad (ver Sala IV, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal “in re” “Club Atlético Rosario Central”, 23/5/06).

Que, en tal sentido, la recurrente no ha aportado elemento de prueba alguno para lograr tal cometido. En efecto, se limita a manifestar que, por error, se omitió declarar bienes por el criterio de renta mundial en las declaraciones juradas originales, por lo que las mismas no fueron confeccionadas con la culpa o la falta de diligencia que contempla la norma punitiva; y que decidió conformar el ajuste dando voluntario cumplimiento a todas las obligaciones tributarias, corrigiéndose los errores que involuntariamente se cometieron y resarciendo al Fisco por las consecuencias onerosas que desde el punto de vista financiero pudieran producirse.

Que, en ese orden de ideas, si bien la infracción prevista en el art. 45 de la Ley 11.683, es de carácter prevalentemente objetivo por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se le tenga por configurada, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, 30/9/03, “Pedro Jaimovich y Cía. S.A.”).

Que en el caso, la actora solicita la eximición de sanción en forma subsidiaria en base al error excusable, ya que al momento de confeccionar su declaración jurada y con anterioridad a esos períodos, no era residente argentino y por error, omitió declarar bienes radicados en el exterior por el criterio de renta mundial, agregando que tampoco estaba seguro de radicarse definitivamente en Argentina.

Que, de conformidad con distintos pronunciamientos de esta Sala –en su anterior composición– (ver, por caso, “Importaciones Alfatex S.A.”, sentencia del 30/12/02 y “Pepa José Luis” del 22/4/03), no se aprecia en las presentes actuaciones un error que reúna la triple característica de esencial, decisivo e inculpable, con virtualidad suficiente para eximir al sujeto con responsabilidad impositiva del reproche punitivo correspondiente.

Que también se ha afirmado, si bien para otro tipo de infracciones administrativas, que nada impide que a través de los datos de la experiencia pueda naturalmente inferirse de los hechos producidos la ocurrencia de culpa en el acto juzgado. Para ello basta comprobar que el hecho probado sea consecuencia normal de negligencia o de falta de previsión por parte de los responsables de dicho hecho. No se trata de una presunción de culpa; es la inferencia de negligencia o imprevisión resultante del hecho mismo, recayendo en el presunto infractor la demostración de la concurrencia –como factor determinante para la configuración de la infracción– de otras circunstancias ajenas a su voluntad y que él no pudo controlar –Conf. Sala IV, C.N.C.A.F., “in re”, “Parking Dreams (T.F. 22.864-I) c/D.G.I.” del 20/7/07, entre otros–.

Que por las consideraciones expuestas, corresponde afirmar que no se encuentran acreditados elementos probatorios que permitan ilustrar y demostrar la verificación de un error con entidad excusante, esencial, decisivo e inculpable, requerido para la no aplicación de la figura del art. 45 de la ley ritual.

Que en este caso, advertida la declaración jurada original inexacta y la rectificación de la misma como consecuencia de observaciones fiscales durante un procedimiento de verificación, resulta clara la infracción a los deberes de cuidado y el resultado dañoso contemplado por la norma, circunstancias demostrativas de la presencia de un hecho culposo sancionable.

Que tales circunstancias hacen adecuado el encuadre de la conducta de la actora en el citado art. 45 y ante la falta de prueba idónea en contrario, resulta procedente la sanción impuesta.

Que por lo expuesto, corresponde confirmar el acto apelado, con costas.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Confirmar el acto apelado, con costas.
2. Intimar a la actora para que en el plazo de cinco días, acompañe el original del pago de la tasa, cuya copia obra a fs. 4/5 de las presentes actuaciones, como le fuera requerido a f. 67, pto. 3, bajo apercibimiento de tener por no acreditado el ingreso de la tasa de actuación y librarse boleta de deuda.
3. Regular honorarios, a cargo de la actora, a los profesionales intervinientes por el Fisco nacional, Dr. Carlos Muzzio en su carácter de patrocinante, en la suma de pesos quinientos (\$ 500) y para el Dr. Martín Alsina en su carácter de apoderado, en la suma de pesos doscientos (\$ 200). Se deja constancia que la presente regulación no incluye el I.V.A.
4. Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de los miembros titulares de las Vocalías de la 5.^a y 4.^a Nominación, por encontrarse en uso de licencia el vocal titular de la 6.^a Nominación –conf. arts. 184, segundo párrafo de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y su concordante) y 59 del R.P.T.F.N.–.

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

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