

JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Recurso de apelación. Multa art. 45, Ley 11.683. Inexactitudes patrimoniales. Di Campello Esteban Pablo s/recurso de apelación, T.F.N., Sala A, 3/2/12.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 34.323-I, caratulado “Di Campello Esteban Pablo s/recurso de apelación”; y

RESULTANDO:

I. Que a fs. 4/16 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 10 de noviembre de 2010, dictada por la jefa (int.) de la División Jurídica Palermo de la D.G.I.-A.F.I.P. mediante la cual se aplica a la apelante una multa de pesos cinco mil quinientos veintitrés (\$ 5.553), equivalente al cincuenta por ciento (50%) del impuesto omitido, con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y con la reducción prevista en el art. 49 del citado ordenamiento legal.

Expone la parte actora que fue objeto de un requerimiento por parte del organismo fiscal cuando se encontraba en el exterior, el que a su regreso fue cumplimentado.

En efecto, expresa que adjuntó la documentación solicitada. Una vez analizada la misma por el Fisco, se constató que en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2007 no coincidía el patrimonio neto al inicio con el cierre del período fiscal 2006 del citado impuesto.

Agrega la apelante que, juntamente con el organismo fiscal, detectó la existencia final de dinero en efectivo tanto en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias del año 2007 como en las del impuesto a los bienes personales del mismo año que no concordaban con los papeles de trabajo utilizados para la confección y liquidación de las mismas y, por lo tanto, se generaba un error en el período fiscal 2008.

Aduce que todo lo expresado fue producto de un error en el ingreso y egreso de los datos en el sistema informático, el cual omitió transportar el saldo del rubro créditos de la declaración jurada del impuesto a las ganancias 2006 a 2007 y dio origen a las diferencias en la existencia del dinero en efectivo.

Afirma que cuando tomó conocimiento de tales inexactitudes procedió a suscribir todas las declaraciones rectificativas tanto del impuesto a las ganancias como las del impuesto a los bienes personales de los períodos fiscales 2007 y 2008, ingresando los saldos a favor de la A.F.I.P. con sus respectivos intereses resarcitorios y capitalizables, lo que acreditó con la presentación de un F. 206/I Multinota impositivo con fecha 5/11/09.

Por lo manifestado, entiende que corresponde encuadrar su conducta en “un error excusable”.

Señala que la teoría penalista sostiene el principio de la personalidad de la pena en materia tributaria. Añade que para configurarse el ilícito, el mismo debe ser atribuido al autor tanto objetiva como subjetivamente. En ese sentido, entiende que para cualquiera de los ilícitos tipificados en la Ley 11.683 la responsabilidad de su comisión debe ser atribuida al menos a título de culpa.

Expresa que el error excusable elimina la subjetividad típica, pues si no ha existido la debida comprensión del acto ejecutado, y la misma no le es atribuible al presunto infractor, no existiría voluntad dirigida deliberadamente a cometer el ilícito, lo que caracteriza al dolo, como tampoco una actuación de tipo culposo.

Al respecto, entiende que en materia tributaria se ha asimilado el error excusable al error de derecho, pero al denominado error de derecho extrapenal, es decir aquél que proviene de las otras normas vinculadas a la materia tributaria (leyes impositivas) y no a la ley penal en sí.

Estima que puede suceder que la conducta se haya exteriorizado por parte de un sujeto que comprende que el acto constituye una infracción, pero a causa de impedimentos insuperables no puede llevar a cabo el comportamiento debido, como sería en el caso fortuito o en la fuerza mayor.

Afirma que debe tenerse en cuenta, en el caso, su actitud positiva frente a la verificación y la colaboración prestada, su buena conducta, la presentación de las declaraciones rectificativas antes de la vista, que no tuvo intención de causar perjuicio fiscal, y la existencia de error excusable en su accionar. Por ello, solicita que se resuelva ordenar el archivo de las actuaciones.

II. Que a fs. 33/40 contesta la representación fiscal el traslado del recurso. Por las razones de hecho y de derecho que invoca solicita que se confirme la resolución recurrida, con imposición de costas a la contraria.

III. Que a f. 42 se elevan los Autos a la Sala y se llaman a sentencia; y

CONSIDERANDO:

I. Que conforme surge del informe final de inspección obrante a fs. 8/12, y de las restantes actuaciones administrativas, se le imputa al apelante haber presentado las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales de los períodos fiscales 2007 y 2008 en forma inexacta, atento a haber omitido declarar la existencia de dinero en efectivo en el período 2007, hecho que provocó la presentación de la rectificativa correspondiente, incluyendo, asimismo, el período fiscal 2008.

Los hechos así relatados configuran para el Fisco nacional la conducta descripta en el art. 45 de la Ley 11.683 (texto ordenado citado).

II. Que corresponde analizar si la multa aplicada se ajusta o no a derecho.

Al respecto, el art. 45 de la Ley 11.683 –t.o. en 1998– requiere, para la configuración de la infracción que tipifica, la concurrencia de dos elementos: por una parte la omisión de pago de impuestos y por otra el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de la declaración jurada o la presentación de la declaración jurada inexacta siempre y

cuando el juez administrativo descarte la existencia de “declaración engañosa”, y en la medida que no exista error excusable.

Dicha inexactitud debe referirse a errores o diferencias en el contenido de la declaración jurada, incluso de los montos a ingresar, de forma tal que pudiera ingresarse el impuesto en defecto.

En el caso de Autos se encuentra acreditado el elemento objetivo requerido por la norma para que se configure la infracción, atento a que la deficiente determinación del gravamen llevó a la apelante a omitir el ingreso del impuesto correspondiente en su justa medida, a punto tal que presentó declaraciones juradas rectificativas.

III. Que habiendo la recurrente rectificado las declaraciones juradas receptando el ajuste proyectado por la inspección, no puede luego desconocer tal accionar, lo que implicaría una contradicción con su propio obrar. En este sentido, y sobre la aplicación del principio general del “venire contra factum”, cabe remitirse a lo expresado por los suscriptos en “Pescapuerta Arg. S.A.”, sentencia del 21/6/02. Por otra parte, a la luz de las previsiones del art. 13, “in fine”, de la Ley 11.683, la presentación de declaraciones juradas rectificativas no exonera de responsabilidad a los efectos penales.

IV. Que en el sentido expuesto, cabe recordar que los argumentos de la apelante encuentran adecuada respuesta en la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en Autos “Elen Valmi de Claret” (31/3/99), en donde 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”. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: “... 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 de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Al respecto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de rito, con la presentación de las declaraciones juradas rectificativas, corresponde analizar si existió alguna causal que permita convalidar el accionar de la encartada en la figura del “error excusable”.

En ese sentido, respecto del error excusable de derecho “extrapenal” invocado por la actora, por provenir de las otras normas vinculadas a la materia tributaria (leyes impositivas) y no a la ley penal en sí, el mismo no puede tener acogida favorable, atento a que la apelante se ha limitado a efectuar una afirmación dogmática, no ha aclarado cuáles son las normas vinculadas a la materia tributaria que provocaron el error en su accionar y que dieron lugar a criterios interpretativos diferentes entre las partes.

Por otro lado, también invoca impedimentos insuperables por los que no pudo llegar a un comportamiento debido, como ejemplo cita el caso fortuito o la fuerza mayor; también en este caso los menciona en forma genérica sin explicitar y probar en forma concreta como éstos influyeron en los problemas informáticos que tuvo en la presentación de las declaraciones juradas inexactas. En efecto, 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.

Cabe agregar 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 analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar del contribuyente.

Habiendo sido entonces la sanción adecuadamente encuadrada y ponderada, corresponde su confirmación, con costas.

En cuanto a su actitud frente a la inspección, su buena conducta, la presentación de las declaraciones juradas rectificativas antes de la vista, dichas circunstancias fueron debidamente consideradas al aplicarse la multa reducida en los términos del art. 49, primer párrafo, de la Ley 11.683 (texto ordenado citado).

Por ello,

SE RESUELVE:

Confirmar la multa apelada, 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 2.^a nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

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