

PARTE/S: Clusellas, Eduardo Gabriel (TF 32457-I) c/DGI
TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.
SALA: IV
FECHA: 23/02/2012

COMENTARIO

Si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la ley de procedimiento fiscal es de carácter prevalentemente objetiva -por lo cual bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada-, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no se puede considerar cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia, no paga cuando puede hacerlo. De allí que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas. Nada impide que, a través de los datos de la experiencia, se pueda naturalmente inferir de los hechos producidos la ocurrencia de culpa en el acto juzgado.

Para ello, basta comprobar que el hecho probado sea consecuencia normal de una 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, y recae en el presunto infractor la demostración de la concurrencia de otras circunstancias ajenas a su voluntad y que él no pudo controlar. En el caso, la actora declaró e ingresó en menos los impuestos correspondientes, a raíz de haber conformado el ajuste que le había practicado el Organismo Recaudador y, si bien la presentación de una declaración jurada rectificativa no constituye confesión alguna de la comisión de infracción en tanto haya sido espontáneamente, en el caso tal situación no se da, pues la actora rectificó a instancias de la administración y constituyó un reconocimiento pleno de la errónea liquidación originaria.

Buenos Aires, 23 de febrero de 2012.

Y VISTOS: estos autos caratulados "Clusellas Eduardo Gabriel (TF 32457-I) c/ DGI"

Y CONSIDERANDO:

I.- Que, a fs. 82/85 vta. el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió: a) rechazar la defensa de nulidad articulada por la recurrente, con costas y b) confirmar la multa apelada, con costas.

Para así resolver dicho organismo hizo las siguientes consideraciones:

a) En cuanto a la condonación de la multa no procedía, porque no se había acreditado en el caso de autos que se hubiesen cumplido con los requisitos exigidos por las normas aplicables.

b) En cuanto a la nulidad planteada: de los términos de la resolución surgían claramente las circunstancias de hecho y las normas que motivaron el acto de condena y además la AFIP cumplió con el procedimiento previsto en el art. 70 y siguientes de la ley 11.683, por lo que no resultaba admisible la nulidad por la nulidad misma.

d) En cuanto al fondo del asunto: de las constancias obrantes en la causa se evidenciaba que la recurrente había presentado la declaración jurada rectificativa durante el curso de la inspección, por lo que no podía atribuirse a dicha presentación el carácter de espontánea.

d) En cuanto a la instrucción general (DGI) nº 19/92: no correspondía su aplicación por cuanto en el caso de autos no hubo un procedimiento de determinación de oficio, toda vez que la actora conformó la pretensión fiscal y presentó las rectificativas, con lo cual sólo se sustanció el sumario que concluyó con la condena de multa.

e) En cuanto a la existencia de error excusable: si bien la recurrente invocó en su favor la falta de elemento subjetivo por ausencia de culpa no logró acreditarlo.

II.- Que, a fs. 91 el letrado apoderado de la actora dedujo recurso de apelación contra dicho decisorio y expresó agravios a fs. 99/108 vta., los que fueron contestados por su contraria a fs. 112/116.

La recurrente efectúa los siguientes planteos:

a) En cuanto a la condonación prevista en la ley 26.476: sostiene que está alcanzada por ese beneficio por cuanto ha cancelado totalmente la obligación sustancial que dio origen a la multa a través de un plan de facilidades de pago.

b) En cuanto al rechazo del planteo de nulidad: considera que en el caso de autos la resolución que impuso la multa se encuentra viciada por nulidad atento que no está fundada.

c) Con relación al fondo de la cuestión: afirma que en el presente caso no se puede alegar perjuicio alguno al Fisco, porque el error detectado en las declaraciones juradas fue aceptado, exteriorizado y rectificado en forma voluntaria.

d) En relación con la instrucción (DGI) Nº 19/92: manifiesta que su falta de aplicación vulnera la garantía de igualdad ya que está creando privilegios que excluyen a algunos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.

f) En cuanto a la existencia de error excusable: sostiene que se debe eximir de la sanción, pues frente a la pretensión fiscal decidió rectificar sus declaraciones juradas y regularizar los montos cuestionados.

III.- Que, en cuanto a los agravios referidos al rechazo de la condonación es preciso señalar que la ley 26.476 estableció un régimen de regulación impositiva, de exención de intereses y condonación de multas para las obligaciones vencidas o infracciones cometidas al 31 de diciembre de 2007 -con excepción de los aportes y contribuciones con destino al sistema nacional de obras sociales- conforme al cumplimiento de los requisitos allí previstos.

A sus efectos, y específicamente en cuanto a la condonación dispuso en su art. 6º que *"Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales vencidas y cumplidas al 31 de diciembre de 2007, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes"*.

Según el art. 20 de la resolución general 2650, *"los beneficios establecidos por los artículos 4º y 6º y concordantes de la ley 26.476, resultan igualmente procedentes respecto de las obligaciones comprendidas en el Artículo 2º de esta resolución general, canceladas hasta el 28 de febrero de 2009, inclusive... "*.

Por su parte, el art. 7º prevé que *"El beneficio que establece el art. 4º procederá si los sujetos cumplen, respecto del capital, multas firmes e intereses no condonados, algunas de las siguientes condiciones:*

a) Cancelación con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley;

b) *Cancelación mediante pago al contado, hasta la fecha en que se efectúe el acogimiento al presente régimen;*

c) *Cancelación total mediante el plan de facilidades de pago que al respecto disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos, el que se ajustará a las siguientes condiciones:*

1. Un pago a cuenta equivalente al seis por ciento (6%) de la deuda.

2. Por el saldo de deuda resultante, hasta ciento veinte (120) cuotas mensuales, con un interés de financiación del cero coma setenta y cinco por ciento (0,75%) mensual".

IV.- Que en este contexto, y considerando que la actora no canceló la deuda impositiva de conformidad con lo previsto en la normativa antes citada, ya que según lo informado por el Fisco a fs. 50 vta. *"la deuda resultante de la presentación de la declaración jurada rectificativa \$..., más intereses resarcitorios- fue incluida en un Plan de Facilidades de Pago N° ..., el cual aún no ha sido cancelado en su totalidad"*, no le corresponden los beneficios de la condonación.

Por las razones expuestas corresponde rechazar sus agravios en relación con este punto.

V.- Que, en cuanto a los agravios de la actora sobre el rechazo del planteo de nulidad fundado en que en el acto de condena no se detalló la infracción cometida corresponde su desestimación.

Ello es así por cuanto surge de la instrucción del sumario y de la resolución apelada que el contribuyente presentó declaraciones en forma inexacta por el período fiscal 2005 en el impuesto a las ganancias y que ello configuró una omisión de \$....

Por lo expuesto, no se advierten motivos para declarar la nulidad, en especial cuando la actora ha tenido la oportunidad de ejercer su derecho de defensa y contestar la vista acompañando las pruebas correspondientes.

En atención a lo expuesto corresponde tratar los agravios de la actora referidos a la sanción impuesta.

VI.- Que, en cuanto al fondo de la cuestión, conforme surge de los presentes autos, como consecuencia de la verificación realizada por el Fisco a la contribuyente, se constató que había presentado la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2005 con datos que no reflejaban su situación impositiva real.

Cuando el Fisco advirtió al Sr. Clusellas sobre dicha conducta éste procedió a rectificar su declaración.

VII- Que, 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 la tenga por configurada-, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no se puede considerar 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 (Conf. esta Sala, 9-3-1995, "Frigorífico San Jorge Patagonia S.A.", entre muchas otras).

Este Tribunal ha afirmado, si bien para otro tipo de infracciones administrativas, que nada impide que a través de los datos de la experiencia se pueda naturalmente inferir 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. esta Sala in re: "Parking Dreams (TF 22.864-I) c/ DGI" del 20 de julio de 2007, entre otros).

VIII.- Que en el caso se ha demostrado que la actora declaró e ingresó en menos los impuestos correspondientes a raíz de haber conformado el ajuste que le había practicado el organismo recaudador, incurriendo así en la omisión de impuesto descripta en el art. 45 de la ley 11.683, omisión que -por sí misma y a falta de otros elementos de juicio que lleven a la desincriminación de la conducta- conduce a este tribunal a tener por configurada la culpa o negligencia implícitamente requerida en el artículo mencionado.

IX.- Que la presentación de una declaración jurada rectificativa, en principio, no constituye confesión alguna de la comisión de infracción, en tanto haya sido hecha espontáneamente, pudiendo servir de base a la deducción de un reclamo de repetición.

Sin embargo, éste no es el caso de autos, puesto que la rectificación efectuada por la actora lo fue a instancias de la propia administración fiscal, prestando conformidad a la practicada por ésta, lo que constituye un reconocimiento pleno de la errónea liquidación originaria.

X.- Que en cuanto a los agravios de la actora en relación con la aplicación de la instrucción general nº 19/92 cabe desestimarlos.

Ello es así por cuanto en el caso de autos la conducta infraccional se configuró al presentar declaraciones juradas inexactas omitiendo el ingreso del impuesto en su justa medida.

Tal figura es de comisión instantánea y se configura cuando se verifica la falta de ingreso en oportunidad del vencimiento del impuesto. Por lo tanto, el ingreso tardío del gravamen no tiene la virtualidad de purgar el ilícito.

Por lo expuesto, no resulta de aplicación a este caso la instrucción general (DGI) nº 19/92, porque ella rige para el supuesto de falta de presentación de declaraciones juradas pero no para el de la presentación de declaraciones juradas inexactas, en que la infracción se configura con la presentación de las declaraciones juradas con datos ajenos a la realidad y su pago en defecto, conformes esos datos irreales.

En tal sentido, se debe precisar que la instrucción general nº 19/92 sólo aclara el momento que se debe considerar para tener por cometido el ilícito en el caso de omisión del impuesto por falta de presentación de declaraciones juradas, tal como surge de sus propios términos, pero no se aplica al caso de presentación de declaraciones juradas con datos inexactos, porque este supuesto está expresamente contemplado en el art. 49 de la ley 11.683 (confr. esta Sala en las causas "Gypsum Arg. SRL (TF 12.278-I) c/ DGI" (expte. Nº 204/04) del 21/03/06 y "Lubiano Italo Francisco y otros (TF 22.714-I) c/ DGI" (expte. Nº 17.200/06) del 8/4/2008 y S. V en la causa "Anzorreguy Carlos Alberto (TF 22399-I) c/ DGI" (expte. Nº 26.578/06) del 2/11/06; entre otros).

En autos, el contribuyente ya había presentado la declaración jurada, y es con ese acto que se perfeccionó la conducta penada.

XI.- Que, por lo demás, no se ha demostrado la existencia de error excusable como eximente de sanción en los términos del art. 45 de la ley 11.683, el cual procede en los casos de errores de interpretación de las leyes o confusiones derivadas de fallos contradictorios.

Por todas las consideraciones expuestas corresponde desestimar los agravios esgrimidos por la recurrente, con costas.

XII.- Que, en atención a lo establecido en los artículos 6º, 7º, 9º, 19, 33, 37 y 38 y concordantes de la ley 21.839 y ponderando la naturaleza del juicio, el monto, la importancia de la cuestión y la entidad de la labor desarrollada en la etapa cumplida ante el Tribunal Fiscal y en el incidente de nulidad y los mínimos previstos en el art. 8º **SE CONFIRMAN** los honorarios regulados a la representación letrada y dirección del Fisco, apelados por altos.

Por todas las razones expuestas SE RESUELVE: 1) confirmar el pronunciamiento apelado, con costas y 2) confirmar los honorarios regulados de conformidad con lo dispuesto en el considerando XII.

Regístrese, notifíquese y devuélvase

Marcelo Daniel Duffy

Jorge Eduardo Morán

Rogelio W. Vincenti

ANTE MÍ:

RODRIGO M. PARDO

PROSECRETARIO DE CÁMARA