

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala B

Fecha: 06/07/2012

Partes: Lago de Quiyati S.A. s/apelación

Hechos

El Fisco impuso una multa en el Impuesto sobre los Bienes Personales a una sociedad contribuyente, en los términos del art. 45 de la ley 11683, al detectar la exclusión de la base imponible de las tenencias accionarias pertenecientes a inversores radicados en el exterior. Contra dicha resolución, la firma dedujo recurso de apelación, alegando la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida prevista en el art. 48 del Tratado de Montevideo de 1980. El tribunal resolvió confirmar la sanción aplicada.

Sumarios

1 - La multa aplicada por el Fisco, con sustento en el art. 45 de la ley 11683, a la sociedad que excluyó de la base imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales las tenencias accionarias pertenecientes a inversores radicados en el exterior, debe ser confirmada, toda vez que resulta acertado el criterio fiscal, en tanto imputó un negligente accionar al contribuyente, advirtiendo la rectificación de las declaraciones juradas como consecuencia de observaciones fiscales durante un procedimiento de fiscalización, lo que demuestra que se infringieron los deberes de cuidado que se exigen respetar, deduciéndose así el elemento subjetivo del tipo.

Buenos Aires, julio 6 de 2012.

Considerando:

I. Que a fs. 18/29 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 26 de Abril de 2010, mediante la cual se aplica a la apelante una sanción equivalente a un tercio del mínimo legal en el Impuesto a los Bienes Personales Acciones y Participaciones, por el período fiscal 2008 omitido, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), con la reducción dispuesta por el artículo 49 de dicho cuerpo legal.

La recurrente se agravia de la multa impuesta, manifiesta una situación de incertidumbre jurídica que se generó a partir de la opinión del Ministerio de Relaciones Exteriores contradiciendo el criterio de la Subsecretaria de Ingresos Públicos, sostiene que carece de todo fundamento la posición del Consejero Legal del Ministerio de Relaciones Exteriores, y por ende, tampoco la de la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía en su Dictamen 153.724.

Alega recurrir a tratados —como los de promoción y protección recíproca de inversiones— para determinar el alcance del artículo 48 del Tratado de la ALADI es reprochable y técnicamente equivocado.

En el presente caso la actora alega que existen sólidos argumentos para sostener la aplicación del artículo 48 del Tratado de la ALADI para las tenencias que sociedades de países signatarios del mismo

tengan en forma directa en sociedades argentinas (excepto Bolivia, Chile y México, este último, para algunos autores de manera discutible) y, en virtud de la misma y los CDI suscriptos por la Argentina con países no miembros —por ejemplo España— su no gravabilidad en el IBP. Sostiene que no resulta razonable los argumentos sostenidos por el PTN, ya que no parece lógico deducir de las exposiciones parlamentarias de los legisladores que la sanción, de la ley 25.585 importó la implícita afirmación de la inaplicabilidad de la CNMF del Tratado de Montevideo a la materia tributaria.

En el caso de marras la actora alega que teniendo en cuenta las disposiciones del Tratado de Montevideo de 1980 y su aplicación en materia de IBP se desprende que a pesar del reciente dictamen del PTN, y en aras a la seguridad jurídica, existen sólidos argumentos para sostener la aplicación del artículo 48 del mencionado Tratado a las tenencias accionarias y participaciones sociales que, sociedades de países signatarios del mismo tengan en forma directa en sociedades argentinas. Y, en virtud de la misma y los CDI suscriptos por la Argentina con países no miembros —por ejemplo España— su no gravabilidad en el IBP.

Alega que dado la eminente naturaleza penal que revisten las sanciones tributarias en el derecho Argentino, debe concluirse que respecto a la faz subjetiva de la presunta infracción por la que se ordena iniciar la instrucción de sumario en autos, la doctrina y jurisprudencia de nuestro país son coincidentes con que las figuras infraccionales tributarias revisten una naturaleza esencialmente penal. A partir de la causa “Belli” (fallos 298:57) del año 1977, la Corte expresa “la pena de multa contenida como sanción no tiene carácter retributivo sino que tiende a prevenir y reprimir, por razones de utilidad pública las violaciones a la Ley. Ello hace que las normas cuestionadas sean sustancialmente penales.”

Que, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

II. Que a fs. 38/48 contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, que se confirme el acto apelado, con costas.

Sostiene que la omisión imputada a la contraparte no solo se encuentra jurídicamente tipificada en la norma, sino que ha provocado un claro perjuicio al Estado al privarlo de los recursos que por Ley le corresponde durante el período por el que fuera practicado el ajuste, debiéndose además tener en consideración que tal omisión fue detectada a raíz de una inspección.

Alega que la apelante tenía la opción de no estar de acuerdo con el ajuste propuesto, no presentar declaración jurada rectificativa, y discutir el fondo en el proceso de determinación de oficio. Aceptado el ajuste y —omitiendo declarar \$ 61.418,21— mal puede en el proceso infraccional intentar demostrar la incorrección del ajusté al que ella —previamente— se allanó.

Con respecto a la “incertidumbre jurídica” planteada por la actora sostiene que el error que puede dar lugar a la eximición de la sanción por error excusable es el error de tipo, cuando falla la conciencia de los elementos del tipo.

Sostiene que el Administrador Federal se pronunció oficialmente sobre el tópico por Nota Externa N° 5/2008. al considerar que: 1. No corresponde aplicar la cláusula de la Nación mas favorecida contemplada en el Artículo 48 del citado tratado, aprobado por la ley 22.354, a la materia impositiva. 2. Las acciones y participaciones societarias en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550,

texto ordenado en 1984 y sus modificaciones, cuyos titulares sean residentes en los demás Estados signatarios del mencionado tratado, resultan alcanzadas por el Impuesto sobre los Bienes Personales.

En el caso de marras la actora hace alusión a la sentencia de la Sala B Vocalía de la 5° Nominación, con fecha 12/03/2008), en donde se expreso "...cabe señalar que la Procuración del Tesoro de la Nación, con fecha 30/6/2006, emitió el Dictamen 170/2006, en el cual concluyó —que no corresponde aplicar la cláusula de la Nación mas favorecida contemplada en el citado Tratado a la materia impositiva—."

Alega que la recurrente debió tener representación de la transgresión en que incurrió y sus efectos, siendo sus comportamientos consecuencias no advertidas que pudieron normalmente ser previstas de no haber mediado negligencia o falta de cuidado en el cumplimiento de sus obligaciones lo que tipifica a la infracción como culposa, ya que una conducta ajustada a derecho debió rodearse de un acomodamiento a las normas tributarias y a las de derecho común vinculadas.

Manifiesta que la figura del artículo 45 se perfecciona en su aspecto subjetivo al no tomar la sumariada los recaudos conducentes al cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales que hubieran evitado el resultado disvalioso de su conducta, lo que se patentiza con el reconocimiento posterior de la apelante, al presentar declaraciones juradas rectificativas, tras el impulso exógeno fiscal.

Que, cita jurisprudencia que entiende aplicable, al caso y formula reserva del caso federal.

III. Que, a fs. 53, se elevaron los autos a consideración de la sala "B" y se pasan los mismos a sentencia.

IV. Que cabe destacar que conforme surge del informe final de inspección (fs. 24/26 a.a.), el ajuste tiene su origen en controles informáticos donde se detectó la exclusión de la base imponible con doble imposición en el Impuesto en cuestión, por ser improcedente.

Que con relación a la manifestaciones de la recurrente en cuanto a la interpretación dada a las normas del Tratado de Montevideo de 1980, con la detracción de la participación de accionistas residente en la República Oriental del Uruguay se practicó en un todo de acuerdo con la legislación internacional receptada en nuestro país, cabe señalar que la Procuración del Tesoro de la Nación, con fecha 30/6/2006, emitió el Dictamen 170/2006, en el cuál concluyó que no corresponde aplicar la cláusula de la Nación más favorecida contemplada en el citado Tratado a la materia impositiva.

Que en efecto, tal como lo señala el Procurador en dicho precedente, el Tratado de Montevideo de 1980, "...estableció como objetivo el establecimiento en forma gradual y progresiva de un mercado común latinoamericano (ver artículos 1 y 2, Tratado).

Para tal fin, los países miembro de la Asociación Latinoamericana de Integración establecieron un área de preferencias económicas, compuesta por una preferencia arancelaria regional, acuerdos de alcance regional y acuerdos de alcance parcial (ver artículo 4, Tratado); así, la única cuestión tributaria incluida en el Tratado de Montevideo de 1980 se relaciona con el tratamiento de los aranceles aduaneros vinculados directamente con el tráfico comercial de las mercaderías (ver artículos 4 y 5, Tratado)."

"Como se ve, el Tratado de Montevideo de 1980 no incluyó cuestiones de índole impositiva ni persigue la armonización o adaptación legislativa o uniformación de los impuestos internos de los países miembro; tampoco la materia tributaria impositiva está contemplada en los acuerdos de alcance regional o de alcance parcial que se celebren en el marco de los objetivos y disposiciones del mencionado Tratado."

“Al no formar parte la materia impositiva del proceso de integración que persigue el Tratado de Montevideo de 1980 y no conteniendo éste limitaciones comunitarias al poder tributario estatal, su regulación ha quedado deferida a la discrecionalidad de las decisiones soberanas que adopten los países miembro de la ALADI, sea unilateralmente o a través de los acuerdos bilaterales que suscriban entre sí o con terceros Estados.”

Que, asimismo, tal como lo pone de resalto la Procuración en el Dictamen en análisis, “...surge del debate parlamentario que precedió a la reforma introducida por la ley 25.585 a la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales que aquélla persiguió evitar que a través del recurso a la formación de sociedades y de la radicación de los tenedores de acciones de las mismas, como holdings o fideicomisos, fuera del país, se produjera el fenómeno de la evitación, del pago del impuesto (ver exposición del diputado Daniel Carbonetto — Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación — Reunión 4 — 2da. sesión ordinaria celebrada el 10/04/2002)...” y, agrega el Procurador que “...Teniendo en cuenta que no cabe presumir la imprevisión o inconsecuencia en la tarea legislativa (ver Fallos: 321:2453 y sus citas; dictámenes 251:492), las exposiciones parlamentarias traídas ponen de relieve que el proyecto entonces en ciernes importó la implícita afirmación, por parte del legislador, de la inaplicabilidad de la cláusula de la Nación más favorecida contemplada en el artículo 48 del Tratado de Montevideo de 1980 a la materia tributaria...”, para concluir “Esta interpretación estricta asume particular gravitación si se tiene en cuenta que la materia tributaria toca al nervio más crucial de las soberanías nacionales, en tanto es condición sine qua non de subsistencia de los países y que, instrumentos como la cláusula bajo examen —de resultar aplicables a la materia tributaria— conducen en definitiva a extender tratamientos tributarios acordados de modo particular y atendiendo a determinadas características y singularidades a situaciones no, previstas, con la consiguiente pérdida de recursos fiscales que ello apareja”.

Que en función de lo expuesto, corresponde rechazar la pretensión de la recurrente en tal sentido, (en ese orden de ideas, ver voto del Dr. Castro el que adhiriera el Dr. Torres, al sentencias la causa “KCK Tissue S.A.”, con fecha 12/5/08).

V. Que la existencia del elemento objetivo hace presumir la culpa en el contribuyente (conforme reiterada jurisprudencia de esta Sala, entre otros, in re Rosmino y Cía., sentencia del 27/09/1999, 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, debiendo advertirse que, de conformidad a distintos pronunciamientos de esta Sala (ver, por caso, “Importaciones Alfatex S.A.”, sentencia del 30/12/02 y “Pepa José Luís” del 22/4/03), el error para poseer entidad eximente de reproche debe reunir la triple característica de esencial, decisivo e inculpable, todas circunstancias que no se visualizan con ninguna nitidez en las presentes actuaciones, incumpliendo la doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal in re “Casa Elen Valmi de Claret y Garelo” (Fallos 322:519).

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 de 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”.

Que en suma, resulta acertado el criterio del organismo fiscalizador, en tanto imputó un negligente accionar al apelante, advirtiendo la rectificación de las declaraciones juradas como consecuencia de observaciones fiscales durante un procedimiento de fiscalización, lo que demuestra que se infringieron los deberes de cuidado que se exigen respetar, de lo que se deduce el elemento subjetivo del tipo, es decir, una concreta manifestación de un obrar culposo.

Que en función de todo lo expuesto y de las circunstancias de autos, no habiendo ofrecido prueba la actora que pudiera eximirla de la sanción aplicada, y toda vez que la multa apelada fue adecuadamente ponderada por el juez administrativo, quien tuvo en cuenta la oportunidad en que el contribuyente ejerció su derecho a rectificar, por cuanto aplica la reducción prevista por el artículo 49 de la ley procedimental, y no encontrando mérito alguno para apartarse de lo resuelto por el Juzgador Administrativo, correspondería confirmar la resolución apelada, con costas.

Por ello, se resuelve:

- 1) Confirmar la resolución apelada en autos, con costas.
- 2) Regular honorarios, a cargo de la actora, a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, Dra. Silvia J. Pepe en el carácter de patrocinante en la suma de quinientos pesos (\$ 500) y al Dr. Demián Konfino en el carácter de apoderado en la suma de doscientos pesos (\$ 200). Se deja constancia que la presente regulación no incluye IVA.
- 3) Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de los miembros titulares de las Vocalías de la 5ta y 4ta. Nominación, por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la 6ta. Nominación (conf. art. 184, segundo párrafo, de la ley 11.683, t.o. en 1998 y su concordante 59 del R.P.T.F.N.) — Armando Magallón. — José Luis Pérez.