

## Declaraciones Juradas Inexactas

### JURISPRUDENCIA

En Buenos Aires a los 16 días del mes de

octubre de 2013, se reúnen los miembros de la Sala "B" Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) a fin de resolver la causa: "CARRARO ARGENTINA S.A. s/apelación", Expte. N° 36.305-I. El Dr. Magallón dijo: I.-Que a fs. 20/ 28 la parte actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 13/2012 de fecha 15 de mayo de 2012 dictada por la Dirección Regional Devoluciones a Exportadores de la AFIP-DGI, mediante la cual se determinó la obligación tributaria del recurrente en el Impuesto sobre los Bienes Personales Acciones y Participaciones Societarias, periodo 2006, con más intereses resarcitorios y multa equivalente al setenta por ciento de dicho impuesto, con sustento en el artículo 45 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones. Que aclara, de forma preliminar, que la apelación que interpone recae sólo sobre la sanción aplicada toda vez que hace constar que se encuentra gestionando el pago bajo protesto del impuesto determinado con más los intereses resarcitorios reclamados, sin que esto implique el reconocimiento de los hechos y el derecho invocados por el Fisco Nacional. Que la apelante manifiesta que la sociedad se dedica a la producción de ejes motrices y transmisiones para maquinaria agrícola, vial y aplicaciones industriales. Asimismo, indica que el capital accionario, en lo que concierne al período fiscal 2006, pertenecía en forma mayoritaria a Carraro S.P.A., sociedad está radicada en Padova, Italia. Que arguye que de conformidad con las disposiciones legales vigentes en Argentina ingresó el tributo que le correspondía como responsable sustituto en el Impuesto sobre los Bienes Personales ? Acciones y Participaciones por el período 2006. Hace hincapié en que, no obstante, su cumplimiento la AFIP-DGI le practicó un ajuste en el citado impuesto e instruyó sumario por la presunta comisión de la infracción tipificada en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) con fundamento en que Carraro había determinado dicho gravamen excluyendo de la base imponible la participación de Carraro S.P.A. cuando, por el contrario, la debía tener en cuenta a tal efecto. La recurrente sostiene que resulta de aplicación al caso el Convenio para Evitar la Doble Imposición (en adelante CDI) celebrado entre la República Argentina y la República Italiana. En esta tesitura, resalta que por tratarse la accionista de un sujeto que ostenta la calidad de residente italiano sus bienes -en el supuesto bajo análisis, acciones de una sociedad argentina- resultan exclusivamente gravables por Italia, de conformidad con lo que establece el artículo 23 apartado 4 del CDI. Se agravia por considerar que el juez administrativo yerra al endilgarle la conducta descrita en el artículo 45 del citado cuerpo legal, al entender este último que el artículo 23 apartado 4 del CDI le atribuye potestad tributaria tanto a la Argentina como a Italia a los fines de gravar la tenencia accionaria de sociedades argentinas. En este sentido, puntualiza que el Organismo Fiscal no cuestiona el carácter de residente italiano de Carraro S.P.A. ni tampoco la aplicación del artículo referenciado, por lo que, sostiene que la discusión versa sobre la interpretación del mismo. Que, así las cosas, la parte actora mantiene su postura referida a la falta de configuración del elemento objetivo en el caso por analizar que el artículo 23 apartado 4 del CDI no acarrea dudas con relación a que es sólo el estado Italiano quien tiene potestad para gravar la tenencia accionaria de sus residentes, desechando la posibilidad de que tal atribución sea compartida. Niega que su conducta pueda considerarse como negligente o culposa, tal como afirma el órgano recaudador, y plantea que en el caso deberá analizarse la inexistencia del elemento subjetivo que hace a la aplicación de la sanción toda vez que no se da la presencia en los antecedentes de la causa de circunstancias o de indicios que permitan atribuirle culpa, negligencia, inobservancia o falta del necesario cuidado a Carraro S.A.. Asimismo y por tratarse de una cuestión interpretativa, invoca la admisibilidad de la doctrina del error excusable. Que plantea que en el hipotético caso de que su conducta resultase punible, habría de ser graduada la sanción en el mínimo legal en atención a las particularidades de la causa. En abono de sus argumentos cita jurisprudencia, hace reserva del caso federal y solicita se deje sin efecto la multa impuesta, con costas.

II.-A fs. 58/ 64 luce la contestación del recurso por parte del Fisco Nacional, negando la procedencia de los agravios y solicitando la confirmación de la sanción, con costas. Relata la demandada que iniciada la fiscalización se detectó la inexactitud en el monto declarado como impuesto sobre los bienes personales acciones y participaciones societarias, período fiscal 2006, por lo que el juez administrativo consideró que debía modificarse este teniendo en cuenta en la base imponible a las acciones y/o a la participación accionaria de titularidad de sociedades extranjeras que posean participación en el capital social de la empresa de la República Argentina. En este sentido, entiende que resulta de aplicación la previsión del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales y del artículo 20 del Decreto Reglamentario N° 127/96, de los que surge que la sociedad argentina titular del capital se encuentra obligada a efectuar la liquidación e ingreso del gravamen respecto de la tenencia de acciones y/ o participaciones de sociedades extranjeras que participen en él, ya que presume, sin admitir prueba en contrario, que las mismas pertenecen indirectamente a personas físicas o a sucesiones indivisas radicadas en el exterior. Sostiene que por tal motivo son las sociedades

argentinas las responsables por la deuda del titular de las acciones o participaciones radicado en el exterior que forman parte en el capital de las primeras. Que analiza el Convenio para Evitar la Doble Imposición celebrado entre la República Argentina y la República Italiana y su armonización con los artículos citados precedentemente y concluye que la gravabilidad de las acciones y/o participación accionaria es compartida por ambos estados contratantes dado que el artículo 23 apartado 4 del CDI no utiliza el vocable "sólo" para restringir la facultad de imposición a un estado de forma específica. Señala que el ilícito tributario quedó configurado en el momento mismo en que se presentaron las declaraciones juradas del impuesto al haberse confeccionado de manera inexacta, dado que las mismas guardaban notables diferencias con la realidad. En lo que respecta a la faz subjetiva de la atribución de la sanción, es decir la existencia de culpa, sostiene que el contribuyente es quien debe probar su inexistencia en el accionar, no corroborándose tal situación en autos. Con relación a la invocación de la apelante de la existencia de error excusable, destaca que, la recurrente no ha aportado u ofrecido prueba que resulte idónea a efectos de acreditar que ha actuado bajo la influencia de un error ineludible y que, asimismo, de las actuaciones no se advierten circunstancias que pudieran razonablemente haberla inducido a adoptar su posición. Hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada con expresa imposición de costas a la parte actora. III.-A fs. 71 punto I se elevaron los autos a consideración de la Sala B y a fs. 77 se llamaron a dictar sentencia. IV.-Que, corresponde a este juzgador, resolver si la multa aplicada en la resolución apelada se ajusta o no a derecho. Que en el caso de autos la contribuyente presentó la declaración jurada F.899 Rectificativa N°1 del Impuesto sobre los Bienes Personales Acciones y Participaciones Societarias correspondiente al período fiscal 2006, informando un patrimonio neto de pesos ... (\$...). Tomando esta base de cálculo, el Fisco Nacional determinó de oficio que el impuesto a ingresar ascendía a pesos ... (\$....-). Sin embargo, el contribuyente en la referida declaración había exteriorizado un impuesto determinado de pesos ... (\$....-), toda vez que excluyó de la base imponible del impuesto sobre los bienes personales la participación de su principal accionista, la empresa Carraro S.P.A., la cual tiene, como fuera referido, su domicilio en la Ciudad de Padova, República de Italia. Por ende, el Organismo Fiscal le imputa a la contribuyente haber efectuado la estimación del impuesto de forma errónea, lo que daría lugar -según su criterio- a la configuración del tipo infraccional del artículo 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.). Conforme se desprende de fs. 195 del cuerpo de antecedentes administrativos de fs. 1 a 200, correspondiente al Informe Final, el ajuste efectuado radica en que la participación accionaria de Carraro S.P.A. no se encuentra beneficiada por la exención del CDI, tal como lo invoca la recurrente, correspondiendo que liquide el gravamen sobre el cien por cien de su patrimonio neto por aplicación del artículo sin número a continuación del artículo 25 de la ley 23.966, Título VI (incorporado por Ley 25.585 -B.O. Del 15/05/2002-). En consecuencia, como resultado de la fiscalización se ha producido el incremento de la base de cálculo del gravamen y por ende del monto de impuesto determinado en el período 2006. Ante tal situación, el contribuyente no conformó el ajuste practicado por el organismo fiscal mediante la presentación de DD.JJ. rectificativas -vide fs. 435 del cuerpo de antecedentes administrativos de fs. 201 a 436-. En suma, de fs. 411 y 435 del citado cuerpo de antecedentes surge que la actora se encontraba gestionando el pago bajo protesto de los montos correspondientes al capital y los intereses determinados, habiendo hecho constar que esto no implicaba el reconocimiento por su parte de los hechos y del derecho a favor de la Administración. Así las cosas, el organismo recaudador atribuye a Carraro Argentina S.A. la conducta de omisión de impuesto a ingresar, considerando que las circunstancias particulares del caso denotan un comportamiento culposo de parte del apelante, el cual no resultó desvirtuado por ésta. Que el organismo fiscal encuadró la conducta en el tipo descrito por el artículo 45 de la Ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificatorias. Dicho artículo prescribe que -"El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. ... "-. Resulta relevante destacar que el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Fiscal requiere, para la configuración del tipo objetivo, la concurrencia de dos elementos: por un lado el accionar del contribuyente concretando la omisión de pago de impuestos y por otro el medio comisivo, que puede consistir en la falta de presentación de declaraciones juradas o en la presentación de declaraciones juradas inexactas. Que con referencia al aspecto temporal del tipo previsto por el artículo 45 del citado cuerpo legal, es pertinente señalar que la mentada infracción se configura al momento del vencimiento de la obligación tributaria. En igual sentido en la causa "Tobal, Ricardo E." se sostuvo- "Que consistiendo la infracción en la omisión del pago del tributo por la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas, cabe destacar que el artículo 45 de la Ley 11.683, acota temporalmente el alcance de esa omisión al señalar que la multa será graduada en un porcentaje del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, con lo que no parece dudoso que el elemento material de la infracción se halla constituido por un hecho que se consuma al vencer los plazos legales para el pago del impuesto respectivo. " - (T.F.N., Sala A, 13/5/80). Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que en materia de ilícitos tributarios resulta de aplicación el principio de personalidad de la pena al establecer que - "En materia tributaria es también aplicable el

principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente. ". "Es concepto indudablemente recibido por el artículo 18 de la Constitución Nacional, que el derecho penal en cualquiera de sus ramas es un sistema riguroso cerrado, formado por ilicitudes discontinuas, que no tolera ningún tipo de integración por analogía, tendientes a completar los elementos esenciales de las figuras creadas por la ley. ". "Las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario. " (Fallos: 303:1548). V.-Que, en ese orden de ideas, en lo que atañe al aspecto material de la multa aplicada, debe destacarse que este quedó configurado por el pago que la recurrente ha efectuado con relación al capital y los intereses, toda vez que del expediente y de los antecedentes administrativos no existe constancia que permita a este Tribunal comprobar que la recurrente hubiera interpuesto un recurso de repetición por los montos efectivamente abonados. Por lo que, así las cosas, y tal como ha quedado plasmado en estos autos, el contribuyente primitivamente no ha declarado el impuesto en su justa medida y como resultado de sus observaciones, ha ingresado el monto que el Fisco consideró correcto. Esta circunstancia, sumada a la de no haberse producido prueba en contrario, lleva a este juzgador a tener por configurado el aspecto objetivo de la infracción que se endilga, en virtud de que su declaración primigenia devino evidentemente inexacta. Que, si bien tal proceder no genera una presunción irrefragable en lo que atañe a la omisión del gravamen, sí permite tener por configurado el aspecto objetivo de la omisión, esto es, la declaración inexacta originaria con el impuesto declarado en defecto, lo que -a su vez- hace presumir la culpa en el contribuyente (conf. reiterada jurisprudencia de esta Sala, en su anterior composición, entre otros, in re "Rosmino y Cía.", sentencia del 27/9/1999, y en su nueva conformación, en los autos "Poquet Alejandro Fabián s/apelación", sentencia del 20/05/2013, entre otros), quien tendrá a su cargo la destrucción de dicho elemento subjetivo, alegando y demostrando la existencia de un error excusable con entidad suficiente como para marginarlo del reproche punitivo. VI.-Que en cuanto atañe al elemento subjetivo que complementa la figura señalada en la norma, debe ponerse de resalto que éste se configura a través del actuar culposo de quien tiene la carga de efectuar la presentación de declaraciones juradas de modo que se refleje correctamente la realidad de su giro comercial o, como en este caso, de la magnitud de un patrimonio o activo del que, verificación del aspecto hecho imponible mediante, deriva el nacimiento de su obligación tributaria. Bajo esta idea, el concepto de culpa puede asumir las formas de imprudencia, negligencia, impericia o inobservancia y recae en cabeza de aquél a quién se le impute la conducta, la carga de demostrar mediante pruebas concretas que no ha actuado de tal modo. Si bien la parte recurrente invoca a su favor la falta de elemento subjetivo, la ausencia de culpa debe ser probada, toda vez que en las infracciones tributarias -a diferencia del Derecho Penal ordinario- se produce una inversión de la carga de la prueba, siendo el imputado quien debe probar que su conducta no es pasible de reproche en grado de culpa. El más Alto Tribunal al analizar la figura del artículo 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", "... si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando 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 -Fallos: 316:1313; causa L.269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ ley 23.771", fallada el 31 de octubre de 1997"- (Fallos: 322:519). La ausencia del elemento subjetivo es una cuestión de hecho y prueba que debe dirimirse en la causa, toda vez que la simple negativa en cuanto a la inexistencia de tal aspecto no da lugar a tener tal circunstancia por cierta, ya que de presumirse su no configuración implicaría de parte del juzgador subrogarse en el lugar de una de las partes en detrimento de la contraria. A mayor abundamiento, cabe señalarse que la prueba posee, no solamente, una función cognoscitiva sino que también argumentativa, por lo que ella no se entiende, meramente, como un medio para conocer racionalmente algo, sino como un argumento persuasivo dirigido a hacer creer algo acerca de los hechos relevantes para la decisión. (Véase TARUFFO, Michele; La Prueba de los Hechos, Editorial Trotta, Cuarta Edición: 2011. Madrid, Págs. 349 - 350.). Que este Juzgador debe dejar a salvo que la parte recurrente no ha ofrecido prueba alguna que le permita verificar la falta de configuración del elemento subjetivo que completa la figura endilgada. Que, frente a este escenario y previo a determinar si la atribución infraccional efectuada por el Fisco a la actora se ajusta adecuadamente a los requerimientos del tipo legal, se torna imprescindible meritar si existe la posibilidad de desvirtuar el elemento subjetivo de la figura descrita a través del error excusable invocado por la apelante. En este orden de ideas, cuadra advertir que el instituto del error excusable presenta dos elementos que deben ser ponderados a fin de que tenga existencia jurídica: en primer lugar, debe encontrarse comprometida la esencia de la voluntad, ya que debe tratarse de un error esencial, decisivo e inculpable; en segundo término, que la excusabilidad esté definida por el concepto de culpa, el cual requiere de un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró. Que en este estado de análisis corresponde exponer de forma pormenorizada la normativa en juego en el sub examine a los efectos de considerar la procedencia o no del error excusable. Así merece destacarse que el presente conflicto normativo estaría dado en virtud de la interpretación que las partes le otorgan al artículo 23 apartado 4º del Convenio celebrado entre la República

Argentina y la República Italiana para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el patrimonio, aprobado por la ley N° 22.747 (B.O. 24/12/83) y su Protocolo modificatorio, que fuera aprobado por la Ley N° 25.396 (B.O. 15/01/01). De acuerdo con la interpretación que se le confiera a este y atento que sus disposiciones prevalecen sobre la legislación interna de la materia se podrá determinar si la fiscalizada se encuentra obligada a dar cumplimiento al régimen de liquidación e ingreso del impuesto sobre los bienes personales, incorporado a la Ley del gravamen mediante la Ley N° 25.585 (B.O. 15/05/02) lo concerniente a la participación accionaria que en su capital posee la sociedad controlante Carraro S.P.A. radicada en Italia. Que en el artículo 23 del citado Convenio se determinan las reglas de imposición al patrimonio acordadas entre ambos estados. En este sentido, resulta necesario destacar que al no existir una cláusula específica para el tratamiento de las acciones y demás participaciones societarias, éstas quedan contempladas bajo los parámetros dados por el apartado 4° de aquel artículo, que actúa de modo residual y establece: "Todos los demás elementos del patrimonio del residente de un Estado Contratante serán impositivos en ese Estado". Que de acuerdo con la redacción de este apartado el Fisco Nacional entiende que la potestad tributaria para gravar acciones y participaciones societarias es compartida entre Argentina e Italia, toda vez que al término "serán impositivos" no se le antepone el vocablo "sólo", el cual sería necesario a fin de que la República Italiana detente la exclusividad en materia de imposición. Considerando las constancias obrantes en las actuaciones y a fin de poner claridad sobre este punto adelanto que procede hacer lugar al planteo de la actora relativo a la configuración del error excusable en la causa. Que en este estado de análisis resulta importante destacar que existen opiniones divergentes en lo que se refiere a la gravabilidad de las acciones y/o participación accionaria pertenecientes a residentes de la República de Italia. Por lo que ello así, y no existiendo al respecto una postura unívoca, es dable advertir la posibilidad de diferentes interpretaciones que susciten el mentado error excusable. Que a fin de avalar lo precedentemente expuesto, resulta conveniente remitirse a los relatos que surgen del dictamen N° 170 de fecha 30 de junio de 2006 de la Procuración del Tesoro de la Nación, emitido con fecha 30 de junio de 2006. Si bien el tema analizado allí se relacionaba específicamente con los alcances de la cláusula de la nación más favorecida contenida en el art. 48 del Tratado de Montevideo de 1980 -en cuanto a si dicho principio resultaba operativo para los miembros, a partir de beneficios reconocidos a terceros países en el marco de convenios bilaterales para evitar doble imposición suscriptos por la Argentina- y la gravabilidad en el Impuesto sobre los bienes personales de las acciones y participaciones societarias, lo cierto es que en el instrumento en cuestión se hace remisión a los convenios que nuestro país celebró con países europeos y la interpretación de las cláusulas del modelo de la OCDE. Que de los citados relatos se extrae la divergencia interpretativa a la que puede arribarse al analizar el artículo 23 apartado 4 del Convenio para evitar la doble Imposición celebrado entre Argentina e Italia. En este sentido, el Departamento de Operaciones Internacionales de la Dirección de Asesoría Técnica de la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva de la Dirección General Impositiva, al momento de referirse al convenio para evitar la doble imposición celebrado con Italia, esbozó la disyuntiva que en materia de interpretación existe sobre el tema y se pusieron de resalto dichos vaivenes a su respecto. Específicamente esgrimió lo siguiente: "En lo atinente al convenio celebrado con Italia (Ley 22.747, B.O. 24-2-83) remarcó la inexistencia de definiciones precisas sobre el tratamiento de las acciones y demás participaciones societarias de empresas regidas por la Ley 19.550 pertenecientes a residentes italianos. Sin embargo, destacó que el protocolo modificatorio aprobado por la Ley N° 25.396 (B.O. 15-1-01), al contemplar mecanismos específicos para evitar la doble tributación, proporcionaría fundamento suficiente para sostener la existencia de potestad tributaria compartida con Italia; entendió así que cabría la aplicación del gravamen patrimonial argentino sobre la titularidad por parte de residentes italianos de las acciones y participaciones societarias de entidades regidas por la Ley N° 19.550. Es de observar que, contrariamente a la conclusión a la que se arriba en el informe que luce en la Actuación N° 811/03 (DI ATEC) en cita, el cuadro anexo a ésta, en el renglón tratamiento de las acciones y participaciones societarias regidas por la Ley N° 19.550 considera que éstas tributan sólo en Italia, esto es, en el país de residencia de su titular (v.fs. 11). Así las cosas, es relevante destacar la opinión del Departamento de Investigación de la Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes Nacionales que fuera transcrita en los relatos del Dictamen N° 192/2006 de la Procuración del Tesoro de la Nación del 18 de julio de 2006. Según se cita en este documento, el mencionado Departamento sostuvo que "Resultaría prima facie que la gravabilidad patrimonial de residentes italianos (sociedades o personas físicas) es potestad de Italia; pero -aclaró-, podría interpretarse también que la República Argentina tendría potestad tributaria, por cuanto la cláusula del artículo sobre patrimonio no expone literalmente la exclusividad de la fuente tal como lo hace su similar referida a las ganancias de capital, que utiliza el vocablo "sólo". A mayor abundamiento, del extracto citado del Dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación N° 170/2006 y de la Actuación N° 115/06 (DI ALIR) de la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social que se remite a determinados fragmentos del Memorando 358/05 de la Dirección Nacional de Impuestos del Ministerio de Economía y Producción -vide fs. 235 y 236 del cuerpo 2/2 de Antecedentes Administrativos-, se evidencia la postura contrapuesta que distintas áreas de opinión del Estado presentan al respecto. Dado que en el primero se puso de resalto que del informe que luce en la

Actuación N° 811/03 (DI ATEC) las acciones y participaciones societarias regidas por la Ley 19.550 tributan sólo en Italia, esto es, en el país de residencia de su titular; mientras que la Actuación N° 115/06 (DI ALIR) cita textualmente la parte pertinente del Memorando 358/05 de la Dirección Nacional de Impuestos del Ministerio de Economía y Producción, en el que se interpretó que "El término 'serán imposables' implica, (...), que existe una potestad tributaria compartida, según la cual el Estado Contratante en que se encuentre situada la propiedad en cuestión puede someter a imposición dicho patrimonio y también puede hacerlo el Estado Contratante en que sea residente el propietario del bien, debiendo este último estado eliminar la doble imposición que pueda generarse, de conformidad con las disposiciones del apartado 2 del Protocolo del Convenio. " Se observa que la divergencia interpretativa sobre la materia transcurre a lo largo del período fiscal 2006, coincidiendo las pautas temática y temporal con lo que fuera fiscalizado y ajustado a la recurrente. Que tomando en consideración los antecedentes mencionados, en los cuales se remarca la situación particular que se ha generado con el convenio celebrado entre la República Argentina y la República Italiana para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el patrimonio y toda vez que al respecto se suscitaban desde mediados del año 2006 una variedad de interpretaciones dispares de parte de distintas áreas de opinión del Estado, es dable considerar que la actora actuó de modo razonable al interpretar su situación tributaria en la forma en que lo hizo. Que en suma, explorando en los comentarios publicados por la OCDE en su página web, considerando que estos forman parte del contexto del convenio celebrado entre los estados que aquí se trata y tomándolos a modo de guía o pauta general o bien como un criterio adicional al momento de fallar, es necesario remitirse al texto de los mismos a fin de obtener las pautas interpretativas útiles que estos puedan aportar al sub examine. En lo que al tema se refiere, en el punto 23 de la introducción a los comentarios del modelo de OCDE se establece que "Los restantes elementos de renta o de patrimonio no pueden someterse a imposición en el estado de la fuente o situación; como regla general sólo se someten a imposición en el estado de residencia del contribuyente. Esto es válido, por ejemplo, (...) y el patrimonio representado por acciones u otros valores mobiliarios (apartado 4 del artículo 22). (...) ". Adicionalmente, el punto 24 plantea: "Si un contribuyente residente de un estado contratante obtiene rentas de fuentes situadas en el otro estado contratante o posee elementos patrimoniales situados en ese otro estado, que de acuerdo con el convenio, sólo pueden someterse a imposición en el estado de residencia, no se plantea un problema de doble imposición, ya que el estado de la fuente o situación deberá renunciar al gravamen de dichas rentas o patrimonio". Concretamente, en el punto 5 del comentario al artículo 22 del modelo aplicable al caso se dispone: "En lo que se refiere a los demás elementos patrimoniales distintos de los mencionados en los apartados 1 a 3, el artículo establece que podrán someterse a imposición sólo en el estado contratante de residencia de la persona a la que pertenezcan (apartado 4) ". Asimismo, resulta pertinente recordar aquí que en Fallos: 253:332 y 255:360 la Corte Suprema de Justicia expresó que "media necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria", sabio criterio que reiteró en el precedente registrado en Fallos: 261:39, en el que se afirmó además, en forma contundente, que "Ello es así porque, a diferencia de las obligaciones impuestas mediante acuerdo de partes, donde cada una de ellas es responsable de la oscuridad de las cláusulas redactadas en mancomún, cuando se trata de una obligación que surge de la ley el deudor contribuyente no participa en la redacción normativa y la responsabilidad por deficiencias en orden a la claridad del precepto debe ser exclusivamente del Estado; es decir, de quien creó la obligación, sin que el sistema de consultas por parte del contribuyente sea obstáculo a la precitada doctrina". Que así las cosas y habiéndose corroborado la existencia de una situación que da lugar a una difícil interpretación de normas y tal como en diversas oportunidades lo ha sostenido la jurisprudencia, procede remitirse de modo ilustrativo a decisorios de esta Sala B relativos a la materia bajo análisis. En primer lugar cabe citar los autos "Field Construcciones SACICyF" del 21 de junio de 1977, en los que se consideró que la existencia de un dictamen administrativo demuestra la oscuridad de la norma y la factibilidad de caer los contribuyentes en error excusable al interpretar la misma y que el sustento de la recurrente debe estar fundamentado de modo tal que induzca al juzgador a justificarlo -en este punto resulta aconsejable remitirse al análisis que fuera desarrollado en el considerando VI-. En la causa "Arca S.A." de fecha 18 de marzo de 1998, esta Sala en su anterior composición dijo que "El error excusable comprende tanto supuestos de error de hecho cuanto de derecho. La admisibilidad del error de derecho, en tanto equiparable al error de hecho, requiere que se alegue y pruebe la existencia de oscuridad en los diferentes preceptos de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surjan dudas acerca de la situación frente al tributo. Así debe agregarse 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 examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar del contribuyente...". En similar sentido se ha expedido la Sala "A" de este Tribunal, en sentencia de fecha 19 de julio de 2007, in re "Unilever de Argentina S.A." y la Sala "C" de este Tribunal, con fecha 29 de julio de 2013, in re "Carraro Argentina S.A.", expediente N° 36.304-I. Siguiendo esta línea, la Sala V de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, el 8 de septiembre de 2004, en autos "Colegio San Gregorio" sentenció que si la persona actuó con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se la puede condenar. Que los

argumentos esbozados denotan la existencia de criterios interpretativos disímiles sobre la cuestión bajo análisis, lo que lleva al suscripto a entender que en el caso se verificó un supuesto de error excusable que actúa como eximente de responsabilidad.

VII.-Que en virtud de lo precedentemente expuesto y atento que las razones apuntadas en el considerando VI resultan relevantes para eximir de sanción, corresponde revocar la Resolución N° 13/2012 en lo que se refiere a la aplicación de multa, con costas. El Dr. Pérez dijo: Que adhiere al voto del Dr. Magallón. Que en virtud de la votación que antecede, por unanimidad, SE RESUELVE: Revocar la Resolución N° 13/2012 en lo que se refiere a la aplicación de multa, con costas. Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos miembros Titulares de la Sala "B" en virtud de encontrarse vacante la Vocalía de la 6a. Nominación (conf. art. 184, de la Ley N° 11683, t.o. en 1998 y su concordante 59 del R.P.T.F.N.) Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese. Armando Magallón Vocal José Luis Pérez Vocal Correlaciones: Pionera SA - Trib. Fiscal Nac. - Sala B - 04/11/2003

Cita digital: