

Impuesto A Las Ganancias Multa Error Excusable

JURISPRUDENCIA

[Ver correlaciones](#) Buenos Aires, 19 de noviembre

de 2013. Y VISTOS: estos autos caratulados "Pagola Ricardo Eduardo (TF 35457-I) c/ DGI"; y CONSIDERANDO: I.- Que, a fs. 41/42, el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución de la AFIP-DGI mediante la cual se había aplicado una sanción a la actora equivalente al 50% del impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2008 y 2009, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683, con la reducción dispuesta en el art. 49 de dicha norma. Para así resolver, ponderó que en el caso se configuraba el supuesto de error de derecho extrapenal máxime si el propio Fisco a fs. 20 de las act. adm. había sostenido que el ajuste había procedido del tratamiento contable impositivo que el contribuyente había acordado a una compensación percibida, al entender que dicho ingreso no componía la base imponible del impuesto a las ganancias, por lo que perseguir su sanción penal era tanto como reprimir el pensar distinto. II.- Que, contra dicha resolución, el Fisco interpuso recurso de apelación y expresó agravios a fs. 48/57, que no fueron contestados por su contraria. El Fisco sostuvo, en síntesis, que no se observaba cuestión dudosa alguna que propiciara razonablemente una interpretación diferente de la normativa que pudiese configurar el error excusable. Tampoco existía jurisprudencia contradictoria sobre el tema en cuestión. Destacó en tal sentido que fue la propia actora la que rectificó las declaraciones juradas originales convalidando la interpretación de las normas propiciada por el Fisco. Por otra parte, esa circunstancia llevó al a-quo a tener por acreditado el elemento objetivo requerido por la norma para que se configurase la infracción. III.- Que, la cuestión a dilucidar por este Tribunal se circunscribe a analizar los agravios del Fisco con relación a la revocación de la multa. Sobre este punto es preciso señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que "...en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de personalidad de la pena que, en esencia responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149). 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 al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313; 320:2271). Al respecto cabe señalar que el Tribunal ha admitido al error excusable como eximente de responsabilidad, cuando él resulta de los extremos fácticos del caso, cuya valoración corresponde a los jueces de la causa (Fallos: 292:195; "García Navarro, José Ramón, sent. del 10 de diciembre de 1996; Fallos: 327: 5345)". La existencia de error extrapenal como eximente de culpabilidad requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que su actitud responde a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no aplicable. También hay error excusable cuando la conducta del infractor proviene de normas fiscales de difícil o dudosa interpretación. Al respecto, se ha entendido que el error de derecho extrapenal será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes que coloquen al contribuyente en una situación de confusión. IV.- Que, conforme surge de los presentes autos, el Fisco impuso a la actora una multa de \$?, o sea el 50% del impuesto a las ganancias omitido, en los términos del art. 45 de la ley 11.683 y reducido a un tercio conforme el art. 49 de la referida norma. Para así decidir, el Fisco consideró que la materialidad de los hechos había quedado debidamente acreditada mediante la documentación que obraba en el cuerpo de inspección y la declaración jurada rectificativa presentada por el sumariado. Ponderó también que no existían elementos de hecho ni de derecho eximentes de la sanción. V.- Que no se puede soslayar que cuando la actora contestó la vista de la instrucción del sumario no sólo no hizo ninguna alusión a la existencia de error extrapenal sino que alegó que "Al respecto es de hacer notar que se encuentran reunidas las condiciones exigidas por el art. 49 de la mencionada ley. Esto es así pues he rectificado mis declaraciones juradas por los períodos bajo inspección antes de que se me corriera la vista del art. 17. Es por eso que solicito, en caso de que la autoridad decida que soy merecedor de la multa indicada, se reduzca su monto a un tercio del mínimo legal", (confr. fs. 27 de las actuaciones administrativas). Y si bien amplió la contestación de la vista a fs. 28 de tales actuaciones, en dicha oportunidad sólo señaló que las compensaciones o subsidios otorgados por la ONCCA no se encontraban alcanzados por el impuesto a las ganancias, por lo que no correspondía pagar el tributo ni la multa. Recién alegó la existencia de error extrapenal al interponer su recurso ante el Tribunal Fiscal. No obstante, no acreditó fehacientemente su existencia. VI.- Que el error excusable es excluyente de responsabilidad cuando proviene de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por leyes complicadas o contradictorias, o simplemente por criterios interpretativos diferentes que coloquen al contribuyente en la posibilidad razonable de equivocarse al aplicarla, y no simplemente por la mera referencia que haga el administrado al respecto. Que, la actora, en definitiva, no aportó elementos de prueba que permitiesen considerar que la infracción en cuestión fue producto de un error

excusable, de hecho o de derecho, y sólo se limitó a invocarlo. Nótese, por lo demás, que lo señalado en el dictamen jurídico al que hizo alusión el Tribunal Fiscal, en cuanto a que "el ajuste procedió del tratamiento contable que el contribuyente acordó a una compensación y que perseguir su sanción penal es tanto como reprimir el pensar distinto, cuando no se advierten otros elementos probatorios que permitan acreditar una conducta dolosa", se refiere específicamente al delito de evasión, según surge de su texto (ver dictamen obrante a fs. 19/21 de las act. adm.), lo que también podría aplicarse a la figura de defraudación, pero no a la omisión en que la conducta culposa se atribuye por no cumplir el acto con el debido cuidado y diligencia. En efecto, en el caso si la actora tenía dudas en cuanto al tratamiento tributario de los subsidios o compensaciones otorgados por la ONCCA podría haber efectuado una consulta a la AFIP, lo que no hizo. VII.- Que, en conclusión, en autos, 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. VIII.- Que la presentación de una declaración jurada rectificativa, en principio, no constituye confesión alguna de la comisión de infracción, en tanto ella ha 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 ha sido 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. Por todas las razones expuestas corresponde hacer lugar a los agravios del Fisco y revocar la resolución apelada en cuanto dejó sin efecto la sanción impuesta. Las costas se imponen en ambas instancias a la actora vencida (art. 68, primera parte del CPCCN). En atención a ello SE RESUELVE: revocar la resolución apelada, con costas en ambas instancias a la vencida. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Jorge Eduardo Morán Marcelo Daniel Duffy Rogelio W. Vincenti

Correlaciones: Ley 11683 -

BO: 12/1/1933

Cita digital: