

Impuesto A Las Ganancias Omision De Pago De Impuesto Declaracion Jurada Error Excusable Personalidad De La Pena

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias. Omisión de pago de impuesto. Declaración jurada. Error excusable. Personalidad de la pena Se confirma la resolución administrativa de la AFIP que impuso al actor una multa por las declaraciones inexactas volcadas en su declaración jurada del impuesto a las ganancias, pues se acreditó los requisitos objetivos y subjetivos que permiten la aplicación de la sanción establecida en el artículo 45 de la ley 11683.

Buenos Aires, 5 de marzo de 2015.- CMP VISTOS: para resolver los autos ?Díaz Blanco García, Pablo c/ Dirección General de Impositiva s/Recurso directo de organismo externo?, expte. 1.477/2014, venidos en recurso, y CONSIDERANDO: I. La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (?TFN?) de fs. 39/42 vta. resolvió confirmar la resolución 93/2012 del 23/01/2012, dictada por la Jefatura de la División Jurídica de la Dirección Regional Norte de la AFIP - DGI, mediante la cual se aplicó una multa en el Impuesto a las Ganancias, correspondiente a los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010, de ... pesos con ... centavos (\$...), con fundamento en el artículo 45 de la ley 11.683, equivalente al cincuenta por ciento del Impuesto omitido y con la reducción prevista en el art. 49 de la ley. Para así decidir, en lo que aquí interesa, en primer lugar el TFN se avocó al análisis del planteo de nulidad formulado por la parte actora, y consideró que la resolución recurrida en autos satisfacía los requisitos establecidos en el artículo 7 de la LNPA. En ese sentido, sostuvo que la misma efectúa un tratamiento y análisis de los hechos constatados por la fiscalización actuante y el derecho aplicable al caso, no advirtiéndose elementos que hagan suponer que carece de justificación ni se observa que se haya violado el debido proceso legal. Agregó que a través de los antecedentes administrativos puede corroborarse que durante la fiscalización se evaluaron los antecedentes que dieron origen a la causa y se compararon las declaraciones juradas originales con las rectificativas presentadas posteriormente por el contribuyente, y que ante la clara contradicción se deduce un perjuicio al erario público, que motivó la resolución impugnada. En cuanto a los agravios referidos a la orden de intervención de que dio inicio a la fiscalización por no incluir los períodos fiscales 2009 y 2010 por los cuales se les instruyó sumario al recurrente, el TFN sostuvo que la instrucción del sumario respecto del período señalado surge a raíz de la presentación propia del contribuyente de las declaraciones juradas rectificativas, en las cuales reconoció una diferencia de impuesto respecto de las declaraciones juradas originales y que permitió deducir al personal fiscalizador un posible perjuicio al erario público. Añadió el tribunal que el hecho de que los períodos 2009/2010 no estuvieran incluidos en la O.I., en nada afecta la validez de la resolución apelada, por lo cual no se advertía irregularidad en su dictado. En relación al fondo del asunto, el TFN destacó que la multa aplicada en autos surgía de un ajuste en el Impuesto a las Ganancias, correspondiente a los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010 y que fueran conformados por la actora, mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas. Señaló que se desprendía de las actuaciones administrativas 10822-569-2012, y en especial del Informe Final de Inspección obrante a fs. 13/16, que el contribuyente se encuentra inscripto dentro de la actividad de Servicios de asesoramiento y dirección empresarial. Asimismo que las presentes actuaciones se originaron como consecuencia del cruce de Certificados de Residencia Fiscal y que el contribuyente -de nacionalidad española- habiendo obtenido dicho certificado, no había exteriorizado en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias ingresos de fuente extranjera. También (siempre según el Informe) que a la fecha del inicio de la verificación se constató que el contribuyente tenía presentadas las declaraciones juradas del impuesto mencionado anteriormente y por los períodos 2008, 2009 y 2010, declarando ingresos de cuarta categoría. También expresó el TFN que el Fisco Nacional informó que al vencimiento del requerimiento efectuado por la Inspección el apoderado de la recurrente presentó un detalle de los ingresos gravados y exentos declarados en el Impuesto en cuestión, obtenidos en el país indicando que los ingresos en el país eran provenientes de los sueldos recibidos en relación de dependencia en la firma Torres Papel Argentina S.A.. Asimismo, que posteriormente presentó formulario F206/I en donde indicó que por sus ingresos del exterior debería ser considerada una situación de doble residencia y que por dichos ingresos le correspondía tributar como una renta en el Reino de España, conforme al art. 119 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, siendo renta abonada por la firma Torrespapel S.A. (España), que controlaba lo expuesto. No obstante lo expuesto, la recurrente presentó declaraciones juradas rectificativas incorporando como ingresos gravados las rentas recibidas en el exterior por los períodos en cuestión. Respecto al argumento de la actora de que fin de evitar futuros litigios con el Ente Recaudador optó por conformar el ajuste presentando declaraciones juradas rectificativas, con una conducta voluntaria y espontánea, el Tribunal Fiscal de la Nación, con cita de su jurisprudencia, sostuvo que resulta dudoso calificar de espontánea una rectificativa que incorpora con exactitud las observaciones de la inspección por lo que denota una aceptación conceptual de las impugnaciones efectuadas, y que ello no enerva la operatividad del artículo 13 de la ley 11.683. Añadió ese Tribunal que en los presentes autos, fue la actora quien, a instancia de

la verificación efectuada por el organismo fiscal, advierte las diferencias que se le endilgan por el período fiscal 2008 y rectifica, no sólo dicho período sino que los dos períodos fiscales siguientes en los cuales también existían diferencias, lo cual dejó a la vista a la propia recurrente. Por ese motivo, a juicio del TFN, el actuar del Fisco Nacional constituyó el motivo principal por el cual la actora efectuó la rectificación correspondiente y aceptó, de esta manera, la omisión del pago que se le imputa y, posteriormente, determinó el impuesto adeudado en su justa medida. En relación al argumento del error excusable esgrimido por el recurrente, el TFN sostuvo que el mismo no aportó a la causa prueba alguna que permita al juzgador visualizar los argumentos esgrimidos por su parte al respecto, toda vez que su defensa se basó en meras aseveraciones sin sustento. En lo sustancial, el tribunal consideró que la recurrente no fundamenta su solicitud de eximición de sanción con argumentos lo suficientemente sólidos como para ser valorados sino que tan solo se limita sostener que existió un error por tratarse "...de una cuestión técnica en la que la norma en juego -art 119 y 126 de la Ley de Impuesto a las Ganancias-,...puede dar lugar a diversas interpretaciones...". Al respecto, sostuvo el TFN: "no obstante los dichos del actor, se observa que el art. 126 de la ley del gravamen que invoca el contribuyente contempla los supuestos de no residentes que estén presentes en el país, en tanto tal como surge de las actuaciones administrativas, el recurrente había obtenido un certificado de residencia fiscal? (fs. 41 vta.). Añadió que "es la misma actora quien, mediante la presentación de rectificativas, ha reconocido la materialidad del acto y que si bien tal proceder no genera ninguna presunción irrefragable de omisión del impuesto, sí permite tener por configurado el aspecto objetivo de la omisión, esto es, la declaración inexacta previa con el impuesto declarado en defecto, lo que a su vez, hace presumir la culpa del contribuyente [...] quien tendrá a su cargo la destrucción de dicho elemento subjetivo, alegando y demostrando la existencia de un error excusable con entidad suficiente para marginarlo del reproche punitivo? (fs. 41 vta.). Por ello, el TFN consideró acertado el criterio del organismo fiscalizador, en tanto imputó un negligente accionar al apelante, advirtiendo la rectificación de las declaraciones juradas con posterioridad a la auditoría fiscal, lo que demuestra -a su juicio- que se infringieron los deberes de cuidado que se exigen respetar. Del mismo modo, entendió que no se acreditaron los elementos probatorios que permitan ilustrar y demostrar la verificación de un error con entidad excusante, esencial, decisivo e inculpable, requerido para la no aplicación de la figura del art. 45 de la ley ritual. II. Pablo Díaz Blanco García apeló la sentencia a fs. 43, recurso que fue concedido a fs. 46 y expresó agravios a fs. 47/53 vta. La demandada replicó a fs. 55/58. Como primer agravio, sostiene la nulidad absoluta e insanable de la resolución 93/2012 en relación a la multa aplicada por los períodos 2009 y 2010. Fundamenta que las presentes actuaciones tuvieron origen en la fiscalización practicada por el Organismo Recaudador, la cual no incluía los períodos fiscales 2009 y 2010 por lo que las rectificativas que presentó por esos períodos fueron voluntarias y espontáneas. Así las cosas, aduce que la resolución carece de causa y motivación ya que no se sustenta ni en los hechos y/o antecedentes y mucho menos expresan en forma concreta las razones que la inducen. A su entender, no puede advertirse perjuicio fiscal ya que a pesar de no estar de acuerdo con el criterio impuesto, decidió modificar las declaraciones juradas de los períodos fiscales 2009 y 2010, a fin de evitar cualquier tipo de conflicto con el organismo recaudador. De hecho, en lo que respecta a esos períodos, sostiene que no fue necesario iniciar una fiscalización, lo que daría cuenta de la espontaneidad de su actuar. Concluye que la Administración no respetó el procedimiento porque si sancionarlo debería haber ampliado los períodos involucrados. Como segundo agravio, sostiene que la resolución debe ser revisada porque, según alega, no ha cometido la infracción que se le imputa, es decir, que no ha realizado actos tendientes a omitir el ingreso debido de su obligación tributaria, sino que el ajuste propuesto por los agentes actuantes fue conformado a fin de concluir un procedimiento que detraía tiempo y evitar la litigiosidad con el organismo recaudador, sin significar que estuviera de acuerdo con el criterio adoptado. Aclara que es de nacionalidad española, y que comenzó a trabajar en el país en 2005, percibiendo ganancias, las cuales fueron oportunamente declaradas y tributadas ante el organismo recaudador. Explica que la vicisitud surge dado que en 2008 y 2009 también obtuvo ingresos en el exterior, que el Fisco consideró que debía tributar por ellos en nuestro país. Aduce que en período en cuestión no se encontraba incluido en la previsión del artículo 119, inciso b) de la ley del gravamen, sino que no revestía la condición de residente en el país conforme establece el artículo 126, inc. c). Destaca que el certificado de residencia que obtuvo fue únicamente para presentarlo ante el fisco español que pretendía gravar en su país las rentas obtenidas en la Argentina, lo que lo hubiera llevado a tributar por idéntico concepto en ambos países. Agrega que a pesar de haber obrado correctamente prefirió "evitar cualquier tipo de conflicto con el ente recaudador y dar por finalizada la fiscalización" (fs. 50). Entiende que sin embargo, de ello no puede desprenderse que esté de acuerdo con el ajuste y que haya actuado con culpa o negligencia. Como tercer agravio, postula que no se configura el aspecto subjetivo del artículo 45 de la ley 11.683. En ese sentido, sostiene que no se encuentra acreditado en autos que haya actuado con culpa y menos de manera negligente en atención a que se declaró todos sus ingresos, y su accionar fue acorde a la letra de la norma vigente. Añade que si rectificó sus obligaciones fue para no discutir el ajuste y evitar conflicto con el organismo recaudador, aun manteniendo la convicción de haber declarado e ingresado sus obligaciones tributarias de manera correcta. En forma subsidiaria, alega que existió un error excusable, y lo justifica en que los ajustes provienen de una divergencia de interpretación de la norma del Impuesto a

las Ganancias dado que consideró que se encontraba comprendido dentro de lo normado en el artículo 126, inc. c) de dicha ley. Por último, se agravia de la imposición de costas. III. Corresponde de forma preliminar recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros). IV. Entrando a analizar los agravios, en primer lugar cabe puntualizar, según surge de los antecedentes administrativos de la causa (expte. 10822-569-2012 que corre por cuerda): 1. Que según del Informe Final de Inspección (fs. 13/16) el período verificado fue por 2008, 2009 y 2010, por el Impuesto a las Ganancias, en virtud de la Orden de Inspección 628.082. La hipótesis de evasión fue que se trataba de un contribuyente que habiendo obtenido un Certificado de Residencia Fiscal no ha exteriorizado en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias ingresos de fuente extranjera. Se consigna también que a fecha de inicio de la verificación, se constató que el contribuyente tenía presentadas las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010. Vale destacar que en el informe se detalla la presentación efectuada por el contribuyente para explicar su situación de doble residencia, y se agrega que ¿no obstante lo expuesto el contribuyente presenta las DD.JJ. rectificativas incorporando como ingresos gravados las rentas percibidas en el exterior por los años 2008 a 2010? (fs. 14). 2. La Jefa de la División Jurídica de la Dirección Regional Norte de la AFIP - DGI por resolución 09/11/2011 ordenó instruir sumario por la infracción presunta al artículo 45 de la ley 11.683. En los fundamentos se consigna que de las constancias de la causa surge que el contribuyente había presentado las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2008, 2009 y 2010 consignando datos que no reflejaban su situación impositiva real. Asimismo, que una vez presentadas las correspondientes declaraciones rectificativas, resultó una diferencia de impuesto que ascendió a \$... 3. Por resolución 93 del 23 de enero de 2012, la Jefa de la División Jurídica de la Dirección Regional Norte de la AFIP - DGI aplica a Pablo Díaz Blanco García una multa de \$..., equivalente al 50% del impuesto omitido (art. 45 de la ley 11.683), reducido a un tercio en mérito a lo dispuesto por el art. 49 de la ley 11.683. V. Sentado lo que antecede, y antes de avocarse al examen de la multa aplicada, es necesario poner de relieve que el objeto de éste proceso es, precisamente, el control de la legitimidad esa sanción, y no de la obligación tributaria sustancial en relación al Impuesto a las Ganancias. En efecto, el argumento que esgrime el contribuyente de que al detectarse las inconsistencias en la verificación decidió ¿no discutir el ajuste y evitar un conflicto con el organismo recaudador? (fs. 51), por lo cual presentó las declaraciones juradas rectificativas, da cuenta de la adopción voluntaria de una alternativa válida, que si bien pudo aparejarle ciertos beneficios desde su posición, también implicaron la aceptación de la legitimidad de la obligación tributaria. En éste punto, debe hacerse notar que dicha legitimidad, que a prima facie fue consentida, no puede discutirse en el marco del proceso de revisión de una multa aplicada por presentar declaraciones juradas inexactas, que es una consecuencia del incumplimiento de la obligación tributaria sustancial. En otras palabras, no es ésta la vía procesal para introducir dicha cuestión, ya que para ello el contribuyente cuenta con otros cauces (por caso, la acción de repetición). En síntesis, frente a las inconsistencias detectadas por el Fisco, el contribuyente pudo discutir la validez de la deuda reclamada -y allí la cuestión de su situación fiscal en relación a la residencia-, pero de las actuaciones se extrae que decidió, en cambio, presentar las declaraciones juradas rectificativas, actitud de la que se deduce que se conformó y aceptó la pretensión del Fisco. VI. Por otro lado, el planteo de nulidad no puede ser atendible, ya que el recurrente reitera argumentos ya formulados en la instancia anterior, y que fueron debidamente tratados en la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación. No obstante, vale decir que del Informe Final de Inspección se extrae que, a diferencia de lo que entiende el recurrente, los períodos 2009 y 2010 también fueron objeto de fiscalización, y el contribuyente pudo formular su defensa tras el inicio de la instrucción (cfr. fs. 25/38 act. Adm.). Asimismo, tampoco es acertado el argumento en cuanto a que por rectificar sus declaraciones juradas, no existió perjuicio fiscal. Tal perjuicio sí existió para el Fisco, en la medida en que la fiscalización permitió detectar, en 2011, que el contribuyente omitió \$... por impuesto a las Ganancias por los períodos 2008/2010; dicha suma habría sido a favor del Fisco en los respectivos vencimientos de los citados períodos, si el contribuyente hubiera presentado correctamente sus declaraciones juradas cuando debió hacerlo, sin omitir sus ingresos de fuente extranjera. VII. Siguiendo con el análisis, y considerando que en los presentes autos se ha aplicado una multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683, resulta necesario determinar si en autos se han acreditado los extremos que tornan ajustada a derecho esa decisión: 1. El citado artículo 45, en lo que aquí interesa, establece: ¿[e]l 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. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales?. 2. Respecto al momento en que se configuran los ilícitos que describe el citado artículo, esta Cámara ha interpretado que ¿en el primer caso el ilícito se produce cuando al vencimiento general para la presentación de la declaración jurada y pago del impuesto se ha presentado una declaración inexacta y

como consecuencia de esa inexactitud se omite total o parcialmente el impuesto que debe pagarse. Y en el segundo cuando a la misma fecha no se ha presentado la declaración jurada del impuesto y por la falta de presentación se omite el ingreso del impuesto debido? (Sala II, ?Fundimetal S.A.C.I.F. c/D.G.I. s/ Dirección General Impositiva?, causa 14.005/93, sentencia del 3/10/95). 3. Por su parte, la infracción al artículo 45 bajo análisis requiere como elemento objetivo la omisión de pago de impuestos por la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. Sobre el punto, el TFN tuvo por acreditada presentación inexacta por parte del contribuyente. En efecto, el incumplimiento quedó acreditado en la causa, atento a que la actora omitió el pago correcto del Impuesto a las Ganancias por haber presentado declaraciones juradas inexactas de los períodos fiscales 2008 a 2010. La inexactitud se superó sólo luego de una verificación de la AFIP que detectara las inconsistencias. El propio proceder de la actora demuestra dicha conclusión, toda vez que presentó las declaraciones juradas rectificatorias en el marco de la verificación de la autoridad fiscal administrativa. En relación al momento en que se generó la omisión del artículo 45 de la ley 11.683, según lo que ya se ha dicho, resulta claro que fue a la fecha de los vencimientos para la presentación de declaraciones juradas de los respectivos períodos fiscales, y no luego de la verificación de la AFIP. Un razonamiento contrario, por lo demás, sería claramente inequitativo entre los que cumplen en término sus obligaciones fiscales y los que lo hacen luego de la intimación de la AFIP. No parece ser esa la intención del legislador al establecer la sanción del citado artículo 45 (en igual sentido, ésta Sala, ?Lemont SA (TF 35405-I)?, expte. 22.602, sentencia del 31/10/2013, y ?Conardi SRL Julio Méndez Construcciones UTE (TF 35207-I)?, expte. 28.240/2013, del 13/02/2014). 4. Por su parte, la infracción del artículo 45 también requiere como elemento subjetivo que la omisión del contribuyente sea culposa, contemplándose como causal de inimputabilidad el error excusable. Al respecto, esta Cámara ha sostenido que el citado artículo ?tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente -tanto en el caso de no presentación de la declaración jurada que debía presentar como en el supuesto de inexactitud de la que presentara- correspondiéndole a éste probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena? (Sala I, "DGI (Autos Valiani Mirta) TF 21.379-I y Acum. 21380-I", causa 26.261/07, sentencia del 20/04/10; esta Sala, ?Parras y Gamero Juan c. DGI?, causa 36595/2012, sentencia del 13/12/2013). Asimismo, la Corte Suprema de la Nación en el precedente de Fallos 322:519 ha dicho que ?en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149)?. Agregó en el mismo precedente que si bien ?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)?. Teniendo presente lo expuesto, y en consonancia con lo valorado por el Tribunal Fiscal en la sentencia impugnada, cabe señalar que en la medida que está acreditada la omisión de pago del Impuesto a las Ganancias por parte del contribuyente por presentar declaraciones juradas inexactas en los períodos fiscales involucrados en autos, también está verificada su culpa, toda vez que su imprudencia o negligencia se presume. En otros términos, Pablo Díaz Blanco García no procedió con una conducta diligente como la que corresponde al contribuyente que adopta los recaudos para cumplir con sus obligaciones en tiempo y forma oportuno. Ello, sin perjuicio de que las cumpla con posterioridad, tal como lo hizo la actora a instancia del requerimiento de la AFIP, pero que no puede considerarse como realizado en el momento que correspondía (en igual sentido, ésta Sala, causas ?Lemont SA (TF 35405-I)? y ?Conardi SRL Julio Méndez Construcciones UTE (TF 35207-I)? ya citadas). 5. En conclusión, es ajustada a derecho la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto tuvo por cumplidos en el caso los elementos que exige la sanción prevista del artículo 45 de la ley 11.683. Por las razones expuestas se RESUELVE rechazar el recurso de apelación interpuesto por Pablo Díaz Blanco García y confirmar la sentencia de fs. 39/42 vta. en lo que ha sido materia de agravios, con costas a la actora (art. 68, CPCCN). Regístrese, notifíquese y devuélvase. JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO SERGIO G. FERNÁNDEZ Correlaciones: Empresa Gastronómica Argentina SA (TF 23014-I) c/DGI - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala IV - 15/07/2008 002320E