

## Procedimiento Tributario Omision De Presentar Declaraciones Juradas Error Excusable

### JURISPRUDENCIA

### Procedimiento tributario. Omisión de presentar declaraciones

juradas. Error excusable Se revoca la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que dejó sin efecto la multa impuesta por la Administración Federal de Ingresos Públicos en los términos del artículo 45 de la ley 11683, en el entendimiento de que no puede sostenerse que el contribuyente haya actuado bajo un error de derecho excusable. Buenos Aires, 6 de febrero de 2015.-

MLF Y VISTOS, CONSIDERANDO: I-Que el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió, a fs. 80/83vta., revocar la multa impuesta por la AFIP-DGI a la empresa Carraro Argentina SA en los términos del art. 45 de la ley 11683 mediante la Resolución nro. 13/2012, por la que se había también realizado un ajuste en la base imponible utilizada para calcular el Impuesto sobre los Bienes Personales - Acciones y Participaciones, para el periodo 2006, resultado un saldo a favor del Fisco. Impuso las costas al demandado. Para decidir en el sentido indicado, entendió configurado el elemento objetivo del tipo infraccional pero, en cuanto al elemento subjetivo, consideró que en la especie el contribuyente había actuado bajo un error de derecho excusable (art. 45 de la ley 11683). En este sentido, evaluó las diversas interpretaciones de la que fue objeto el art. 23 del "Convenio entre la República Argentina y la República Italiana para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el patrimonio" (ley 22747) y sus modificaciones, en relación a la potestad tributaria para gravar acciones y participaciones societarias de ambos Estados. Consideró que, en la medida en que se han expresado opiniones dispares sobre el asunto por parte de distintas áreas de opinión del Estado, es dable entender que la parte actora actuó de modo razonable al interpretar su situación tributaria como lo hizo, por lo que se verifica un supuesto de error excusable que actúa como eximente de responsabilidad. II-Que el pronunciamiento fue apelado por la AFIP-DGI, quien expresó agravios a fs. 90/100, que han sido replicados a fs. 109/112vta. En esencia, las quejas del Fisco se refieren a la falta de configuración de un error excusable, ya que entiende que, para ello, el contribuyente debe probar que actuó con la debida diligencia, lo que no ha acontecido en la especie puesto que la parte actora no se ha asesorado técnicamente o efectuado la pertinente consulta ante la AFIP a fin de conocer fehacientemente la postura del Fisco; que la incertidumbre no es tal ya que la posición de la AFIP en los instrumentos analizados es clara en cuanto a que postula la gravabilidad compartida. Frente a ello, la parte actora indica que ante la existencia de dos interpretaciones contrapuestas de una norma, no tiene el particular la obligación de ajustarse a aquella que resulte más favorable al Fisco, si cuenta con fundamentos razonables que funden la postura a la que adhiere. Agrega que no puede exigirse al contribuyente que efectúe una consulta vinculante ante una situación de incertidumbre y que no es reprochable el intento por limitar los impuestos al mínimo legal. III-Que para el examen de la apelación cabe comenzar por señalar que la contribuyente al presentar la declaración jurada del impuesto para el periodo 2006 calculó el monto a pagar excluyendo de la base imponible la participación de su accionista mayoritario, una empresa italiana, con fundamento en el Convenio para evitar la doble imposición (CDI), celebrado con Italia (ley 22747 y mod.), en la inteligencia de que, siendo que las acciones y participaciones no se encuentran comprendidas en los primeros tres incisos del art. 23 del CDI, resulta aplicable la cláusula del inciso cuarto (4º) que prevé que es el país de residencia del titular de los bienes quien cuenta con la potestad para gravar los demás componentes del patrimonio no incluidos en los primeros tres inciso arriba transcriptos. Sostuvo, entonces, que la potestad tributaria es exclusiva de Italia y por lo tanto la República Argentina debe abstenerse de gravar el patrimonio conformado por acciones de sociedades argentinas cuyos titulares son residentes italianos. Resulta oportuno remarcar que la empresa actora no ha cuestionado la determinación fiscal, consintiendo de ese modo la postura del Fisco Nacional, que entiende que la potestad tributaria es compartida en el caso bajo examen, ya que no se ha especificado en el texto del Convenio que ¿únicamente? fuera gravable la participación accionaria por el Estado de residencia del tenedor. IV-Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha considerado 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, 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 -como ocurre en el caso-, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313; 320:2271). El art. 45, primer párrafo, de la ley 11.683 tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente -tanto en el caso de falta de presentación de la declaración jurada como en el supuesto de inexactitud de la presentada-, correspondiéndole a éste probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena. El error excusable debe ser valorado

de acuerdo a las circunstancias fácticas de cada caso (Fallos: 292:195; "García Navarro, José Ramón", sentencia del 10 de diciembre de 1996; Fallos: 327:5345). El Alto Tribunal ha admitido la posibilidad de que se configure un supuesto de error excusable en materia tributaria cuando exista oscuridad en las disposiciones de la ley o surjan dudas de su texto en torno a la situación del contribuyente (arg. Fallos: 319:1524), así como cuando éste tiene origen "en la complejidad y las dificultades propias de la cuestión debatida [...] que quedó demostrada por el dispar tratamiento y las encontradas soluciones a las que llegaron los tribunales de las anteriores instancias" (Fallos: 334:53). También esta Cámara ha considerado que existe error excusable cuando "...la difícil interpretación de las normas aplicables o la mala redacción de sus disposiciones, sumadas a las confusiones derivadas de fallos contradictorios que actúan como causas de exculpación por error" (conf. esta Sala, "Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c/. DGI?", del 13/02/2013; y Sala II, "Cepas Argentina S.A. (TF 24.146I) c/D.G.I.", expte. 26.108/07, sentencia del 24/07/08, voto de los jueces Grecco y Herrera).

V-Sin embargo, se debe poner de resalto que cuando la norma en cuestión acepta el error excusable, está refiriéndose a un error de derecho "extrapenal", más precisamente, al que versa sobre la obligación tributaria sustantiva, es decir, sobre el derecho tributario material. Por ello, este eximente de responsabilidad debe ser aplicado con criterio restrictivo (esta Sala, expte. nro. 17284/2012 "Electromecánica Vic SA (TF 33885-I) c/DGI?", sentencia del 29/11/2012) y sólo en la medida que se acredite fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no se tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, es decir, de ajustar su conducta a los mandatos de las normas jurídicas (Fallos: 303:1548; 312:19 y 312:447).

En otros términos, para su viabilidad se requiere que dicho error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación (CSJN, "Morixe Hnos S.A.C.I.", pronunciamiento del 20/08/96, Fallos, 319:1524; CNCAF, esta Sala, Causa N° 36.571/12, in re "Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c/. DGI?", del 13/02/2013; Sala V, "Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c/ D.G.I.", expte. 22.846/06, sentencia del 11/05/06; Sala I del fuero, "B de T SA c/ EN-AFIP DGI- Resol 130/07 (CEN) s/ dirección general impositiva", expte n° 12.171/07, del 11/08/11 y Sala II, in re "Scalise María Gabriela (TF 23933-I) c/ DGI?", expte. 43.115/2011, del 10/4/2012).

VI-En función de las pautas expuestas debe examinarse la conducta de la parte actora. Al respecto, corresponde poner de resalto que la norma tributaria contenida en la ley del gravamen y su decreto reglamentario son claras y que la duda interpretativa recae, en todo caso, sobre la potestad del Estado Argentino para dictarla o hacerla efectiva. En efecto. El artículo sin número agregado a continuación del art. 25 de la ley nro. 23966, Título VI, de Impuesto sobre los Bienes Personales (incorporado por ley 25585), establece que "...El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley nro. 19550 de Sociedades Comerciales (t.o. 1984) y sus modificaciones, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la ley nro. 19550 y la alícuota a aplicar será del 0,50% sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22, no siendo de aplicación en este caso el mínimo exento dispuesto por el art. 24. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo. [A este efecto] se presume de derecho -sin admitir prueba en contrario- que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550, cuyos titulares sean sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimiento estableces, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, perteneces de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas...". Se observa claramente del texto de la norma transcrita que en el caso, como el presente, de sujetos extranjeros que posean participación en el capital social de sociedades del país, es ésta última la responsable del gravamen debiendo liquidar e ingresar el impuesto correspondiente. A ello se debe agregar que la determinación del gravamen fue consentida por la contribuyente y, asimismo, que "...la Dirección Nacional de Impuestos del Ministerio de Economía y Producción, mediante el Memorandum N° 358/05 -citado por el TFN para sostener la decisión emitida- ya había precisado el alcance de las disposiciones involucradas en el Convenio en cuestión, de modo que, al contrario de la interpretación efectuada en el fallo recurrido, no queda acreditado en las actuaciones, cuáles fueron las circunstancias fácticas y jurídicas que habrían generado confusión o cuanto menos -en el marco de la actuación razonable y diligente que le es exigible- llevado a la contribuyente a excluir del impuesto en cuestión las tenencias accionarias" (cfr. CNACAF, Sala II, expte. nro. 57.056/2013, "Carraro Argentina SA c/ DGI?", sentencia del 16/4/2014).

VII-Que, en función de lo expuesto, no se advierte en la causa circunstancia alguna que amerite eximir al contribuyente de la responsabilidad que le cabe por la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11683, toda vez que para tener por configurada la excusa absoluta resulta necesario que el responsable acredite que actuó con la diligencia que amerita el caso, en pos del cumplimiento de su obligación fiscal (esta Sala, causa "Electromecánica Vic", ya citada). No se trata de un error excusable, es decir, de una cuestión suscitada por existir dificultad en

la interpretación de la norma tributaria, sino que el pago defectuoso del impuesto fue consecuencia de la ínsita pretensión de la demandante de encontrarse exenta de abonar el tributo por la participación extranjera en su capital social, con fundamento en la inteligencia atribuida a una norma de rango superior. Debe advertirse, entonces, que la mera discrepancia en la interpretación de las normas no puede fundar el error excusable, por cuanto si así fuese, bastaría dar un entendimiento deliberado a las prescripciones de la ley para justificar su incumplimiento (conf., CNCAF, Sala I, ?B de T SA?, y esta Sala, ?Electromecánica Vic?, ya citados). Y aquí se impone recordar que la empresa actora conocía concretamente la vigencia de la norma legal que infringió (artículo sin número agregado a continuación del art. 25 de la ley 23966 por la ley 25585), así como que se encontraba incluida en sus disposiciones (CSJN, causa ?Morixe?, ya citada), a lo que cabe añadir que su postura no fue mantenida en etapas posteriores, al consentir el ajuste fiscal.

XI.- Que finalmente, no resulta superfluo añadir que la parte actora no ha agregado ningún elemento que pruebe sus afirmaciones, especialmente en cuanto a la imposibilidad de tener acceso al criterio fiscal expresado en el Memorando 358/05 de la Dirección Nacional de Impuestos de Ministerio de Economía y Producción como tampoco en cuanto a que su conducta fue la seguida por otras empresas en similares circunstancias (art. 377, segundo párrafo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por las razones expuestas, SE RESUELVE: admitir el recurso de Fisco Nacional y, en consecuencia, revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, confirmando la multa impuesta por la Res. 13/2012. Las costas de ambas instancias se imponen a la vencida (arts. 279 y 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Regístrese, notifíquese y devuélvase. A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se deja constancia de que el Dr. Sergio G. Fernández no suscribe la presente por encontrarse en uso de licencia.

MANUEL GRECCO  
001035E

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS