29240/2013

CLION POLIMEROS SA (TF 34382-I) c/ DGI.

Buenos Aires, de mayo de 2014.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy, dijo:

I.- Que a fojas 49/50 la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución dictada con fecha 1/11/2010 por el Jefe de la División Jurídica de la Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI. Dicho acto administrativo aplicó una multa de $ 23.797,36 (pesos veintitrés mil setecientos noventa y siete con treinta y seis centavos), equivalente a un tercio del mínimo legal o sea del cincuenta por ciento del monto omitido ingresar en el Impuesto a los Bienes Personales- Acciones o Participaciones, por el período fiscal 2002/2005, en los términos del artículo 45 de la Ley Nº 11.683. Impuso las costas en el orden causado.

Para así decidir, el tribunal a quo sostuvo que la cuestión a resolver consistía en establecer si se ajustaba a derecho la multa aplicada por el Fisco con sustento en el artículo 45 de la Ley Nº 11.683, con la reducción dispuesta en el artículo 49 de la ley citada.

Al respecto, consideró que el ilícito analizado requería la concurrencia de dos elementos: la omisión de pago de impuestos y el medio comisivo que podía ser la falta de presentación de las declaraciones juradas o su realización en forma inexacta, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de “declaración engañosa” y en la medida en que no exista error excusable.

Afirmó que en el caso se encontraba debidamente acreditado el elemento objetivo requerido por la norma para la configuración de la infracción, debido a que las correspondientes rectificaciones fueron efectuadas como consecuencia de la verificación

practicada por el órgano fiscal. Agregó, en relación con el elemento subjetivo de la conducta del responsable, que en el presente se configuró la figura del error de derecho extrapenal, atento a que la recurrente al momento de confeccionar las declaraciones juradas no tenía una pauta interpretativa uniforme con relación a la aplicación de la “cláusula de la nación más favorecida” (en adelante CNMF), máxime considerando que habían existido en relación al tema en estudio pronunciamientos diversos.

II.- Que mediante el escrito de fojas 53 apeló el Fisco Nacional y expresó agravios a fojas 54/63.

En su memorial, luego de reseñar los antecedentes de la causa y la resolución apelada, afirmó que la contribuyente debió haber demostrado que realizó alguna tarea, como por ejemplo efectuar una consulta al Fisco Nacional u órgano especializado, a fin de justificar su interpretación y proceder. Indicó que el Tratado de Montevideo de 1980 no es un convenio en materia impositiva sino que tiene por objetivo la promoción del comercio recíproco y el desarrollo de acciones de cooperación. Sostuvo que los fallos supuestamente contradictorios se dictaron en el año 2008, por lo cual no podrían haber inducido a error a la actora al momento de presentar las declaraciones juradas e indicó que la jurisprudencia era uniforme en cuanto entendía que el tratado analizado no era aplicable a la materia impositiva.

Por otra parte, alegó que la contribuyente no arrimó ningún elemento que permitiese conocer que había realizado las consultas pertinentes a fin de que se configure el error invencible en los términos del artículo 34 inciso 1º del Código Penal (error no imputable). Agregó que en el caso se trataba de un error vencible, que tiene lugar cuando el autor lo pudo evitar empleando la diligencia normal, cuyo efecto es el de eliminar la forma dolosa como fundamento del juicio de reproche, pero dejando subsistente el tipo culposo, figura en la que se encuadró la multa impuesta.

A continuación, luego de reseñar las normas referidas al Impuesto a los Bienes Personales, sostuvo que la Dirección Nacional de Impuestos en el Memorando Nº 1000/02 expresó que el Tratado de Montevideo de 1980 no definió cuestiones de índole impositiva ni planteó un mecanismo de armonización de los impuestos internos de los

países miembros de la ALADI, por lo cual la materia impositiva se encontraba excluida del proceso de integración y reservada a las decisiones políticas que adoptasen sus países miembros, ya sea unilateralmente o a través de acuerdos bilaterales entre sí o con terceros estados.

Por otro lado, indicó que la Dirección General de Consejería Legal del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y de Culto emitió el Dictamen Nº 253/2003, en el que se expidió acerca del alcance de la CNMF, expresando que dicha cláusula no se extendía a cuestiones de índole tributaria. En sentido concordante, afirmó que el Protocolo de Colonia para la Protección Recíproca de Inversiones en el Mercado Común del Sur (MERCOSUR), que aún no se encuentra vigente, constituía una evidencia más de que las partes contratantes no tuvieron la intención de que la CNMF alcanzara a la cuestión tributaria. Mencionó que el Procurador del Tesoro de la Nación en el Dictamen Nº 170/2006, expresó que no correspondía aplicar la CNMF contemplada en el artículo 48 del Tratado de Montevideo a la materia tributaria.

En base a los argumentos expresados, concluyó que correspondía revocar la sentencia en cuanto había sido materia de agravio, con costas de ambas instancias a la actora.

III.- Que a fojas 94/99 la actora contestó el traslado de los agravios vertidos por el Fisco Nacional.

En su escrito, luego de exponer los antecedentes de hecho de la causa, afirmó que al momento de presentar las declaraciones juradas, no existía una pauta interpretativa uniforme con relación a la aplicación de la CNMF del Tratado de Montevideo e indicó que el Tribunal Fiscal de la Nación expresó dicha circunstancia en el decisorio apelado. Sostuvo que durante los años 2002 a 2005, la postura de los organismos nacionales especializados en cuestiones impositivas, era que resultaba aplicable la CNMF a las cuestiones tributarias.

Por otra parte, reseñó precedentes de la Administración Federal de Ingresos Públicos y de esta Cámara en apoyo de su postura y sostuvo que el error en que incurrió su parte fue involuntario e influido por divergentes interpretaciones en torno a la obligatoriedad de las participaciones accionarias brasileras de tributar el Impuesto a los Bienes

Personales. En relación con las costas, indicó que la cuestión en debate no resultaba jurídicamente clara o simple sino que por el contrario era sumamente compleja, por lo que correspondía rechazar la pretensión del Fisco Nacional al respecto.

IV.- Que en consecuencia, corresponde ingresar al análisis de los agravios expresados por el Fisco Nacional a fin de determinar si en el caso la actora incurrió en la figura tipificada en el artículo 45 de la Ley Nº 11.683.

IV.1.- Así las cosas, cabe destacar que el artículo mencionado –en lo que aquí interesa– establece 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…". Por lo tanto, la contribuyente sólo podría eximirse de responsabilidad si se acredita la existencia de error excusable.

IV.2.- A fin de demostrar este extremo, conviene reseñar las normas invocadas por la actora a fin de justificar su accionar. Al respecto, esta Sala tuvo oportunidad de referirse a la CNMF en las causas "Losa Ladrillos Olavarría S.A (TF 33.773-I) c/ DGI", Expte Nº 27.587/2012, sentencia del 06/12/2012; y "Banco Itau Argentina S.A (TF 32.954-I) c/ DGI", Expte Nº 56.699/2012, sentencia del 20/03/2014. En ellas, se concluyó que la CNMF prevista en el artículo 48 del Tratado de Montevideo no resulta aplicable a las cuestiones impositivas, de modo que el patrimonio constituido por acciones o por participaciones extranjeras en el capital social sólo pueda ser sometido a imposición en el Estado del que su titular sea residente.

IV.2.1.- Ahora bien, cabe remarcar que el artículo 48 citado estableció que: "Los capitales procedentes de los países miembros de la Asociación gozarán en el territorio de los otros países miembros de un tratamiento no menos favorable que aquel que se concede a los capitales provenientes de cualquier otro país no miembro, sin perjuicio de las previsiones de los acuerdos que puedan celebrar en esta materia los países miembros, en los términos del presente Tratado".

Por otro lado, en relación con el Impuesto a los Bienes Personales, cabe destacar que -en lo que aquí interesa- el artículo agregado por la Ley Nº 25.585, a continuación del artículo 25 de la Ley Nº 23.966, dispone: “El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, 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 19.550 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 artículo 24. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.

Con ese fin, la norma transcripta añade que “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 19.550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas”.

También cabe señalar que uno de los objetivos del Tratado de Montevideo de 1980 consiste en la conformación de un proceso de integración para promover el desarrollo económico, social, armónico y equilibrado de la región y el establecimiento, en forma gradual y progresiva, de un mercado común latinoamericano (conf. art. 1º). A fin de llevar adelante el proceso de integración mencionado, en el artículo 4º se estableció un área de preferencias económicas, compuesta por una preferencia arancelaria regional, por acuerdos de alcance regional y por acuerdos de alcance parcial.

Asimismo, en el artículo 46 del tratado en análisis, se estableció que en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos los productos originarios del territorio de un país miembro de la ALADI gozarán en el territorio de los demás países miembros de un tratamiento no menos favorable al que se aplique a productos similares nacionales.

De lo expuesto, se observa que el artículo 46 mencionado es el único precepto relevante que se refiere a la materia impositiva y allí no se no se realiza ninguna referencia sobre el tratamiento tributario de las acciones y participaciones accionarias. Por otra parte, tampoco es posible tomar en cuenta, de manera aislada, el texto del artículo 48 de ese tratado, en el que no se formula ninguna aclaración sobre los impuestos aplicables a las acciones o participaciones. De este modo, no existen dudas de que la CNMF no incluye la materia impositiva, máxime considerando que los tratados internacionales deben ser interpretados teniendo en cuenta su objeto y fin y sus disposiciones analizadas de acuerdo a los fines de las demás (conf. art. 31 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados y doctrina de Fallos: 271:7, 296:372, 315:38, entre otros).

IV.2.2.- En relación con las conclusiones de la Dirección Nacional de Impuestos en el Memorando Nº 1000/02, cabe señalar que, en virtud de lo establecido el Decreto Nº 1359/04, dicha repartición es el órgano responsable de participar en las negociaciones sobre acuerdos tributarios internacionales para evitar la doble imposición, de asesorar en la interpretación de las cláusulas de los convenios amplios suscriptos con otros países, y de realizar el estudio sobre la legislación tributaria interna en vigor.

Ahora bien, en dicho memorando se expresó -en sentido concordante con lo ya expuesto- que la materia impositiva no se encuentra dentro de los objetivos perseguidos por el Tratado de Montevideo de 1980 y que ha quedado reservada a las decisiones políticas que asuman cada uno de los Estados miembros, ya sea unilateralmente o mediante la celebración de acuerdos específicos. Por ello, se concluye que lo expresado en el Memorando Nº 1000/02 resulta suficientemente claro con relación a que la materia tributaria no ha sido contemplada en el artículo 48 del Tratado de Montevideo de 1980.

IV.2.3.- En cuanto al Protocolo de Colonia, firmado entre los Estados miembros del Mercado Común del Sur (MERCOSUR), y aprobado por nuestro país por la Ley Nº 24.891, dicho instrumento establece que los países signatarios acordaron excluir expresamente a las cuestiones impositivas del alcance de la CNMF. Si bien ese Protocolo aún no ha entrado en vigencia, el tenor del artículo 3.3 ratifica

el criterio expuesto en respuesta a los alcances de las concesiones y ventajas recíprocamente acordadas, que implican no aplicar la CNMF en materia tributaria, en consonancia con la tesitura adoptada por el Fisco.

IV.3.- Ahora bien, como se señaló en los considerandos precedentes, el tenor literal del artículo 48 del Tratado de Montevideo de 1980 resulta suficientemente claro acerca de los alcances de la CNMF, en el sentido de que en ella no se encuentra incluida la materia tributaria. En sentido concordante, se han pronunciado la Dirección Nacional de Impuestos en el Memorando Nº 1000/02 y la Procuración del Tesoro de la Nación en el Dictamen Nº 170/06 en cuanto interpretaron que la CNMF no se refiere a la materia tributaria. En efecto, no se advierte en el caso la existencia de error excusable en los términos del artículo 45 de la Ley Nº 11.683, debido a que la claridad de la CNMF permitía a la contribuyente ajustar su conducta de un modo compatible con la obligación fiscal.

V.- Por las razones expuestas, corresponde hacer lugar a la apelación interpuesta por el Fisco Nacional, revocar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación de fojas 49/50 y confirmar la dictada con fecha 1/11/2010 por el Jefe de la División Jurídica de la Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI. Las costas de ambas instancias se imponen a la actora vencida en virtud del principio objetivo de la derrota (art. 68 del CPCCN).

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Jorge F. Alemany y Pablo Gallegos Fedriani, dijeron:

I.- Que en cuanto al relato de los hechos, adherimos a lo manifestado en los considerandos I a III del voto del Dr. Guillermo F. Treacy.

II.- Que, sin perjuicio de ello, consideramos que no le asiste la razón al Fisco en cuanto sostiene que no constituye un error excusable el hecho de que no existiera, al momento de la presentación de las declaraciones juradas objeto de autos, un criterio interpretativo uniforme con relación a la aplicación de la Cláusula de la

Nación Más Favorecida, prevista en el artículo 48 del Tratado de Montevideo de 1980, en materia tributaria. Ello, toda vez que, tal como indicó el Tribunal Fiscal de la Nación, al momento de ser presentadas las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondientes a los períodos fiscales 2002 a 2005, existían posiciones diversas en cuanto a la aplicación de la mencionada cláusula en materia tributaria.

Además, cabe tener en cuenta que esta Sala en los precedentes “Losa Ladrillos Olavarría S.A. (TF 33.773-A) c/DGI”, expediente n° 27.587/2012, del 6 de diciembre de 2012 y “Banco Itaú Argentina S.A. (TF 32.954-I) c/DGI”, expediente n° 56.699/2012, del 20 de marzo de 2014, en las cuales se analizó si resultaba aplicable la Cláusula de la Nación Más Favorecida en materia tributaria, se puso precisamente de manifiesto que el supuesto sometido a análisis revestía complejidad dado las diversas posturas asumidas por una serie de organismos que se habían expedido al respecto y por el propio Tribunal Fiscal, lo que justificaba la imposición de las costas por su orden. En consecuencia, resultaría contradictorio sostener que a los efectos tributarios la determinación de la procedencia o improcedencia de la aplicación de la Cláusula de la Nación Más Favorecida es de un complejo análisis y amerita la imposición de costas por su orden y; que, paralelamente, se sostenga que la situación era lo suficientemente clara para el contribuyente y que ello justificaba la imposición de una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

Por ello, consideramos que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y, por ende, confirmar la sentencia apelada en cuanto dispuso revocar la multa impuesta en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 por haberse constatado la presencia de un error excusable. Las costas de esta instancia se imponen por su orden, en atención a la complejidad y al carácter novedoso de la cuestión debatida (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

ASÍ VOTAMOS.

En virtud de las consideraciones precedentes, por mayoría, el Tribunal **RESUELVE:** Rechazar el recurso de apelación

interpuesto por el Fisco y, por ende, confirmar la sentencia apelada en cuanto dispuso revocar la multa impuesta en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 por haberse constatado la presencia de un error excusable. Las costas de esta instancia se imponen por su orden (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y devuélvanse.-

Guillermo F. Treacy
(en disidencia)

Jorge F. Alemany

Pablo Gallegos Fedriani