Buenos Aires, de febrero de 2014.- SH

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I- Que mediante la resolución dictada por la Sra. Jefa de la División Jurídica de la Dirección Regional Mercedes de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva, se le impuso a la contribuyente "Los Cuatro Amaneceres SA una multa de pesos dos mil setecientos veinticuatro con cincuenta y dos centavos ($2.724,52), equivalente a un tercio del cincuenta por ciento del impuesto a las ganancias omitido por los periodos 2006 y 2007 por considerarla incursa en la conducta prevista y penada por el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones).

II.- Que en la sentencia de fs. 82/83vta. el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la sanción recurrida, con costas.

De modo liminar, descartó que la sanción se encuentre alcanzada por el beneficio de la condonación dispuesta por la ley 26.476. Al respecto, explicitó que esa norma, publicada en el Boletín Oficial el 24/12/2008, fijó con alcance general la exención y/o condonación de las multas y demás sanciones que no se encontraren firmes, correspondientes a obligaciones sustanciales vencidas y/o cumplidas al 31 de diciembre de 2007 (arts. 4, inc. a) y 6 "in fine") y que no se encuentren alcanzados por la exclusión de su art. 41. Citó el art. 7º, el 4º y los lineamientos de la resolución general AFIP nº 2650 (arts. 34, 20 y 21), para luego concluir que "no surge de las constancias obrante en autos que el contribuyente haya cancelado su obligación sustancial frente al Impuesto a las Ganancias por los periodos 2006 y 2007, deuda reconocida mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas a instancias de la inspección, en las condiciones previstas por el artículo 7 de la ley 26.476 o bien hubiera reformulado un plan de facilidades vigente, como lo establecía el segundo párrafo del art. 9 de esa norma. Que a su vez hasta la fecha límite de acogimiento al régimen de la ley 26.476 (31/8/2009), el Fisco no había dictado resolución alguna que aplicara multa alguna por

supuestas infracciones del tributo y periodos involucrados en autos, lo que recién ocurrió con el dictado de la resolución de fecha 23/09/2009.

En cuanto al planteo de nulidad, la sentencia precisó que no se advierte en la especie que el juez administrativo haya lesionado derechos o garantías constitucionales o que la resolución resulte arbitraria y destaca que fue el propio contribuyente quien de manera voluntaria y en el marco de una fiscalización, aceptó los cargos o imputaciones que le afectara el Fisco al presentar las declaración jurada receptando los montos reliquidados por la inspección actuante. No le impuso las costas por haber sido esa nulidad planteada como otro agravio más de la defensa.

Finalmente, el tribunal de la especialidad se expidió sobre la procedencia de la sanción aplicada con sustento en que, según surge del informe final de inspección, el Fisco detectó la omisión de ingresos imputables a los períodos 2006 y 2007 provenientes de la falta de emisión de comprobantes por ventas con tarjeta de crédito, conformando el contribuyente estos ajustes (fs. 8/10) al presentar las declaraciones juradas rectificativas antes de que finalizara la fiscalización (fs. 4/7). Conforme lo establece el art. 13 de la ley de procedimiento tributario, el declarante es responsable en cuanto a la exactitud de los actos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad, razón por la cual corresponde tener por materializado el aspecto objetivo de la sanción que en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) se prevé para las declaraciones inexactas.

A fs. 85 se practicó la regulación de honorarios de los representantes fiscales, que fueron apelados por altos por la parte actora, condenada en costas.

III.- Que disconforme con lo así resuelto la actora apela a fs. 96, fundando su recurso por el memorial de fs. 98/103, replicado por el Fisco Nacional a fs. 105/110.

Sus críticas se enderezan a tildar de arbitraria la sentencia del Tribunal Fiscal en tanto tuvo por configurado

el tipo previsto en el art. 45 de la LPT. Señala que lo que intenta sancionar esa norma es la conducta de quien mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas intenta omitir el pago de impuestos, causando un daño al Estado. Aduce que en modo alguno reprime la presentación de declaraciones juradas rectificativas.

Manifiesta que toda sanción dentro del ordenamiento penal tributario requiere de un aspecto subjetivo, el cual en este caso no fue debidamente contemplado. Y cita doctrina y jurisprudencia en aval de su postura.

IV.- Que a fin de analizar los planteos que formula la parte actora, en primer lugar, corresponde dejar sentado, una vez más, que no se encuentra discutido en autos que a partir de una inspección por agentes de la AFIP realizada en 2008, se verificó la omisión de ingresos imputables a los períodos 2006 y 2007 provenientes de la falta de emisión de comprobantes por ventas con tarjeta de crédito. Ante el requerimiento de la AFIP, la actora conformó el ajuste practicado por la inspección, presentando las declaraciones juradas rectificativas de los períodos citados.

V. Que habiendo dejado ello establecido, la siguiente cuestión a examinar es la interpretación que corresponde hacer al artículo 45 de la ley 11.683 a fin de verificar si, en base a los hechos probados de la causa, se acreditaron en relación a Los Cuaatro Amaneceres S.A., tal como lo entendió el Tribunal Fiscal de la Nación en la sentencia impugnada.

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.”

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).

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.

En la especie, el incumplimiento quedó acreditado, atento a que la actora presentó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias periodos 2006 y 2007 consignando montos inexactos, las que recién rectificó en el año 2008 luego de conformar el ajuste realizado por una inspección de la AFIP que detectó el incumplimiento al ajustar ventas derivadas de ingresos por tarjetas de crédito. El propio proceder de la actora demuestra dicha conclusión, toda vez que presentó las declaraciones juradas rectificatorias a instancia del requerimiento 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 intimación 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.

Por lo demás, 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 exculpatoria 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 inadmisible 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 parcial de pago del impuesto a las ganancias de Los Cuatro Amaneceres SA por presentar de manera inexacta las declaraciones juradas de los períodos fiscales 2006 y 2007, también está verificada su culpa, toda vez que su imprudencia o negligencia se presume. En otros términos, la recurrente no procedió con una conducta diligente como la que corresponde al contribuyente que adopta los recaudos para cumplir con sus obligaciones de modo completo y en tiempo 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.

Sólo restaría examinar si a partir del error excusable previsto en el artículo 45 de la ley 11.683 podría exceptuarse al contribuyente de su culpa. Al respecto esta Cámara ha dicho que “si bien la infracción prevista en el art. 45 de la ley 11.683 es de carácter prevalentemente objetivo, por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tuviera por configurada, en el supuesto de que la culpabilidad esté totalmente excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas (esta Sala, "Frigorífico San Jorge Patagonia S.A.", 9/3/95)” (Sala IV, "Reimer, Ricardo Emilio (TF 21.059-I) c/ D.G.I.", causa 20.030/04, sentencia del 11/07/06).

Al no surgir de autos, como tampoco de los antecedentes administrativos acompañados a la causa, que se haya configurado, en el caso, error que la exima de responsabilidad, no resulta procedente deslindar de culpabilidad a la actora, máxime que la recurrente no expuso alguna causal exculpatoria, limitándose a manifestar en cada oportunidad procesal que la decisión de presentar declaraciones juradas rectificatorias “no significó en modo alguno allanarse a la pretensión del Fisco: se trató simplemente, de una elección con base en la merituación de la relación costo beneficio”, en miras a evitar una costosa y engorrosa contienda con el ente recaudador.

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:**

1) rechazar el recurso de apelación interpuesto por Los Cuatro Amaneceres S.A. y confirmar la sentencia de fs. 82/83 en lo que ha sido materia de agravios, con costas a la actora.

2) Teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto, la calidad y eficacia de la tarea profesional y las etapas cumplidas, SE CONFIRMAN los honorarios fijados a fs. 85 y, ponderando pautas análogas a las enunciadas y considerando, además, el resultado del recurso, SE FIJAN, los emolumentos de la Dra. Aurora R. Aloy por las tareas cumplidas en la alzada (cfr. fs. 105/110) en la suma de doscientos diez pesos -$210- (arts. 6, 7, 9, 14, 37 y 38 del arancel de abogados y procuradores).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ