

Voces: BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA ~ CODIGO CIVIL ~ CODIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACION ~ DEBER DE PRUDENCIA ~ DEDUCCION IMPOSITIVA ~ DEDUCCION IMPOSITIVA NO ADMITIDA ~ GASTOS DEDUCIBLES ~ GRANDES CONTRIBUYENTES NACIONALES ~ INFRACCION TRIBUTARIA ~ MULTA ~ OMISION DE PAGO DEL TRIBUTO ~ REDUCCION DE SANCIONES ~ SANCION

Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala V(CNFedContenciosoadministrativo)(SalaV)

Fecha: 26/12/2023

Partes: BBVA Banco Francés SA (TF 9976309-I) c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo

Publicado en: La Ley Online

Sumarios:

1. La circunstancia de que se trate de un Gran Contribuyente Nacional como elemento que a entender del ente fiscal conlleva un “grado de previsión mayor” en sus declaraciones no puede ser interpretado de manera tal que justifique la fijación de sanciones agravadas basadas en esa única circunstancia, en casos en los cuales se trate de diferencias de tan baja representatividad en relación con las sumas totales que por tal concepto declaró e ingresó al Fisco en el período debatido. En consecuencia, se advierte razonable que el Tribunal Fiscal haya reducido la sanción al mínimo legal previsto por el art. 45 de la ley 11.683, medida que además no se aparta de las facultades que específicamente se le han conferido, ni de la escala expresamente establecida en el mencionado artículo.

Jurisprudencia Relacionada(*)

Ver Tambien

[Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV, 13/07/2023, Banco de Valores S.A. c. En-AFIP s/ dirección general impositiva, AR/JUR/91183/2023](#)

(*) Información a la época del fallo

2. La autoridad administrativa fundó la sanción decidida en el hecho de que la entidad había declarado como gastos, a los fines del impuesto a las ganancias, multas aplicadas por el Banco Central de la República Argentina a la sociedad y sus directivos, dejando así de tributar el impuesto en su justa medida. Para graduar la multa, el Fisco explicó que siendo la empresa un Gran Contribuyente Nacional, era esperable de ella un grado de previsión mayor, lo cual justificaba una graduación por encima del mínimo. Esa tesitura resulta acorde al principio consagrado en el art. 902 del Código Civil entonces vigente —y actualmente contenido en el 1725 CCyCN— (del voto en disidencia del Dr. Treacy).

3. La baja representatividad del ajuste propuesto justifica el criterio de reducir la multa por omisión al mínimo, toda vez que esta fija como un porcentaje del tributo. Por ende, no resulta excesiva o desproporcionada la sanción —fijada en el 70% del impuesto omitido— en función de una valoración razonable del incumplimiento reprochado (del voto en disidencia del Dr. Treacy).

Texto Completo:

Expte. n° CAF 009014/2023/CA001

Buenos Aires, 26 de diciembre de 2023.

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

Fedriani dicen:

I.- Que, el 1° de septiembre de 2022, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente la Resolución N° RE-2020-09975840-APN-SGAI#TFN, mediante la cual la Jefa Interina de la División Determinaciones de Oficio “A”, del Departamento Técnico de Grandes Contribuyentes Nacionales, de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales, de la AFIP-DGI había determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias relativo al período fiscal 2013 e impuesto la obligación de ingresar la suma de 816.550 pesos, más intereses resarcitorios por la suma de 1.771.766,53 pesos; y le había aplicado una multa de 571.585 pesos, equivalente al 70% del importe omitido, con sustento en lo establecido en el artículo 45 de la Ley n° 11.683 y sus modificatorias, sanción que fue reducida al mínimo legal establecido en dicho artículo.

De manera preliminar, puso de manifiesto que en los presentes autos se había impugnado la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias relativa al período fiscal 2013 en tanto la firma actora había consignado como gastos a las “multas impuestas por el Banco Central de la República Argentina en [el] sumario sustanciado tanto a la sociedad como a las personas que correspondía atribuirles responsabilidad –por contar con poder de decisión suficiente, esto es de los integrantes del Directorio-, con fundamento en el incumplimiento de las normas de prevención de lavado de dinero, vulnerando el principio ‘conozca a su cliente’, con fundamento en que se infringieron las normas cambiarias”, respecto de las cuales el Fisco consideró que no eran deducibles.

Destacó que no podía considerarse que el gasto impugnado respondiera “al giro natural y habitual del negocio ni que éste sea necesario, y por lo tanto no responde claramente a estrategias comerciales o al emprendimiento de nuevas inversiones o negocios, sino que debe entenderse que son consecuencia de un obrar negligente o de una impericia y por ende pudo evitarse”. Puso de manifiesto que en el caso no se hallaba debatido el pago de las multas pero consideró que aquello “...constituy[ó] una erogación suplementaria –a partir del riesgo asumido al no cumplir con la normativa del Banco- que, ya sea como gasto no recuperable o un costo que no puede oponerse a terceros, en este caso al Fisco Nacional”.

Por otra parte, indicó que tampoco podía considerarse que se tratara de uno de los supuestos previstos en el artículo 82, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Con relación a la decisión de la institución bancaria de pagar las multas en favor de los directores de la empresa, señaló que se trató de una medida razonable adoptada como consecuencia de que fueron impuestas en relación con las funciones que desarrollaron aquéllos en nombre y representación de la sociedad y no por actos realizados en forma personal. Destacó que se trató de un acto voluntario y que carece de basamento legal su pretendida deducción, puesto que “...no todo costo derivado de incumplimientos por parte del contribuyente o sus dependientes resulta deducible”.

Por otra parte, confirmó los intereses resarcitorios liquidados por cuanto “constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente”.

En lo relativo a la graduación de la multa impuesta consideró que la misma debía “reducirse al mínimo legal que fija el mentado art. 45, atento que no han sido expuestas por el Fisco circunstancias que posibilitaran agravar el mínimo legal previsto por dicho artículo”.

Finalmente, impuso las costas a la parte actora en lo relativo a los tributos, los intereses y la medida que resultó confirmada de la multa y las fijó por su orden en relación la medida en que esta última resultó reducida.

II.- Que, contra esa sentencia la representación fiscal apeló y expresó agravios a fs.

1352/1359 de las actuaciones agregadas digitalmente el 7 de marzo de 2023 mediante el DEO 8825645 , el que fue replicado por la parte actora a fs. 1368/1377 de ese mismo documento.

El agravio de la representación fiscal se limita a cuestionar la reducción de la multa dispuesta por el Tribunal Fiscal. En tal sentido, afirma que a contrario de lo expresado en la sentencia apelada, de las constancias administrativas resultan las razones por las cuales se consideró que correspondía graduar la multa por encima del mínimo legal previsto en el artículo 45 de la Ley n° 11.683.

En tal sentido, refirió que se había expresado que la graduación había tomado en consideración “los hechos y circunstancias citadas precedentemente, esto es haber declarado como gasto las multas aplicadas por el Banco Central de la República Argentina a la sociedad y sus directivos ...dejando de tributar en su justa medida, tratándose de un Gran Contribuyente Nacional de quien se espera un grado de previsión mayor, lo cual orienta a una graduación por sobre el mínimo legal...”

Además, hizo referencia a que no habían sido consideradas las causales para el agravamiento de sanciones previstas en el punto 3.2.1.2. de la Instrucción General n° 06/07, vigente a la fecha del acto apelado.

Finalmente, y en tanto solicita la revocación de lo decidido en su contra, la crítica de la sentencia también la extiende respecto a la manera en que fueron impuestas las costas, las que solicita que sean establecidas íntegramente a cargo de la parte actora, a la que considera vencida.

III.- Que, no le asiste razón a la representación fiscal en cuanto afirma que la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal no tomó en consideración las circunstancias que se verificaron en autos. En tal sentido, corresponde recordar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 164 de la Ley n° 11.683, el Tribunal Fiscal de la Nación tiene amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediere la admisión total o parcial de ellas a la pretensión de la contraria. A su vez, según los artículos 186 y 187 de esa ley, al dictar sentencia, el tribunal podrá declarar que la interpretación administrativa no se ajusta a la ley interpretada o practicar la liquidación del tributo, sus accesorios y de la multa que pudiese corresponder, con arreglo a bases precisas. En el caso, el examen realizado por el Tribunal Fiscal implicó la valoración de la pretendida deducción de una serie de multas que la firma contribuyente pagó al Banco Central de la República Argentina en el entendimiento de que aquellas debían ser concebidas como propias del giro habitual de la institución bancaria, posición que si bien no se advierte expresamente contraria a norma alguna no fue convalidada por las razones expresadas en el primer considerando y que; por lo demás, no fueron apeladas ante esta instancia.

En tales condiciones, no puede dejar de tenerse en cuenta que la medida del ajuste debatido en la presente causa carece de significancia para justificar la fijación de la multa por encima del mínimo legal. En tal sentido, corresponde considerar que en la resolución apelada se resolvió de manera expresa que se determinaba de oficio el Impuesto a las Ganancias relativo al período fiscal 2013 en la suma de 1.035.096.250,21 pesos, que el saldo a favor del Fisco -luego de computar las retenciones y/o percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta- era de 215.550.187,43, para concluir finalmente que se fijaba al contribuyente la obligación de ingresar en dicho concepto (como consecuencia del ajuste practicado al impedirle deducir las multas que pagó al BCRA por la suma de 2.333.000 pesos) la suma de 816.550 pesos, tomando en consideración el impuesto que dicha parte ya había ingresado al Fisco de conformidad con lo oportunamente consignado en sus declaraciones juradas.

Por ende, la circunstancia de que se trate de un Gran Contribuyente Nacional como elemento que a entender del ente fiscal conlleva un “grado de previsión mayor” en sus declaraciones no puede ser interpretado de manera tal que justifique la fijación de sanciones agravadas basadas en esa única circunstancia, en casos en los cuales, como ocurre en autos, se trate de diferencias de tan baja representatividad en relación con las sumas totales que por tal concepto declaró e ingresó al Fisco en el período debatido.

En consecuencia, se advierte razonable que el Tribunal Fiscal haya reducido la sanción al mínimo legal previsto por el artículo 45 de la ley 11.683, medida que además no se aparta de las facultades que específicamente se le han conferido, ni de la escala expresamente establecida en el mencionado artículo.

Es doctrina de esta Cámara, establecida en los fallos de sus diversas Salas que no corresponde apartarse de la apreciación del Tribunal Fiscal sobre las circunstancias fácticas de la causa, ya que se trata de cuestiones de hecho y pruebas reservadas al conocimiento de ese organismo que, en principio, exceden el ámbito del recurso previsto en el artículo 86, inciso b), de la ley 11.683, salvo en el supuesto de error manifiesto o arbitrariedad (cfr. art. 86, inc. b, ley 11.683; C.S.J.N., Fallos: 300:985; 305:2261; esta Sala causa n° 25.534 /08 "Tigre Argentino SA", del 26/8/09 y sus citas); esta Cámara, Sala IV: "La Rueca Porteña S.A. (T.F. 9861-I) c/ D.G.I." del 27/10/98; Sala V "Amas María, Amas Miguel y Rodríguez Nélida HS (TF 19.634-I) c/D.G.I." del 19/05/08, entre otros), circunstancias que en el caso no se dan.

Finalmente, también deben ser desestimados los agravios relacionados al cuestionamiento respecto a la manera en que fueron impuestas las costas en la instancia precedente. Ello, por cuanto se advierte razonable que aquellas hayan sido establecidas por su orden, en cuanto aquí interesa, en la medida en que la multa resultó reducida.

En consecuencia, corresponde: 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación). ASÍ VOTAN.

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

I.- Que en lo relativo a los hechos del caso, me remito a lo expuesto en el voto que antecede.

II.- Que, sin embargo, discrepo con la solución allí propuesta.

Es que la autoridad administrativa fundó la sanción decidida en el hecho de que la entidad había declarado como gastos a los fines del IIGG 2013 las multas aplicadas por el Banco Central de la República Argentina a la sociedad y sus directivos, dejando así de tributar el impuesto en su justa medida. Y para graduar la multa el Fisco explicó que siendo la empresa un Gran Contribuyente Nacional, era esperable de ella un grado de previsión mayor, lo cual justificaba –a su juicio- una graduación por encima del mínimo (conf. considerandos del acto; p. 384 del archivo que contiene el DEO con las actuaciones administrativas).

Esa tesitura resulta acorde al principio consagrado en el artículo 902 del Código Civil entonces vigente (y actualmente contenido en el 1725 CCyCN) de acuerdo al cual “[c]uando mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulte de las consecuencias posibles de los hechos”.

Adicionalmente, es preciso poner de relieve que el propio Tribunal Fiscal advirtió en la resolución apelada que en el caso de tener alguna duda relativa al concepto ajustado la recurrente pudo recurrir al régimen de Consulta Vinculante previsto por la ley de rito fiscal para salvar dicha incertidumbre y no lo hizo (conf. consid. VII).

Por último, tampoco la baja representatividad del ajuste propuesto justifica el criterio de reducir la multa al mínimo, toda vez que esta fija como un porcentaje del tributo. Por ende, no resulta excesiva o desproporcionada la sanción en función de una valoración razonable del incumplimiento reprochado.

III.- Que, por los motivos expuestos, correspondería: 1) Hacer lugar al recurso del Fisco Nacional, y modificar el pronunciamiento apelado, confirmando la multa originalmente impuesta al contribuyente; 2) Imponer las costas de esta instancia a la actora, en virtud del principio general de la derrota (art. 68, 1º parte, CPCCN).

ASI VOTO.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, por mayoría, Resuelve: 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas (artículo 68, primera parte, del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese, y devuélvanse. — Jorge F. Alemany. — Guillermo F. Treacy. — Pablo Gallegos Fedriani.