

PROCEDIMIENTO. OMISIÓN DE IMPUESTO. ERROR EXCUSABLE. MONOTRIBUTO. REVOCA CRITERIO DEL TFN QUE CONSIDERÓ CONFIGURADO ERROR EXCUSABLE. NEGLIGENCIA

PARTE/S:	Funes, Marta Elena c/DGI s/recurso directo de organismo externo
TRIBUNAL:	Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.
SALA:	II
FECHA:	28/05/2020
JURISDICCIÓN	Nacional

Buenos Aires, 28 de mayo de 2020

Y VISTOS, estos autos caratulados: "Funes, Marta Elena c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", y

CONSIDERANDO:

I.- Que con fecha 24/11/2008 y 26/11/2008, la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Paraná de la Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva (A.F.I.P. -D.G.I.), dictó las Resoluciones Nº 111/2008 y 112/2008, respectivamente (ver fs. 3/63 y fs. 212/269).

Mediante la primera resolvió excluir a la Sra. Marta Elena Funes del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes a partir del 3/6/2005 y determinó de oficio su obligación tributaria respecto al Impuesto al Valor Agregado correspondiente al período fiscal junio de 2005, con más intereses resarcitorios y una multa equivalente al 70% del impuesto dejado de ingresar; ello con fundamento en lo establecido en el artículo 45 de la ley 11.683.

La segunda resolución, por su parte, determinó el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2005, con más intereses resarcitorios y una multa aplicada con idéntica calificación y graduación que la mencionada anteriormente.

II.- Que el 1/11/2018, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar dichas resoluciones en cuanto a la determinación de impuestos y liquidación de intereses, con costas a la actora.

Por otra parte, revocó las mismas respecto a las sanciones de multa aplicadas a la contribuyente, con costas por su orden (ver fs. 437/441).

III.- Que para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo, luego de analizar los antecedentes del caso señaló que - según se expuso en el Informe Final de Inspección- la parte actora tiene por actividad declarada los "servicios jurídicos".

En relación a ello, destacó que el período base de fiscalización comprendió el Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2005) y el Impuesto al Valor Agregado (períodos fiscales junio 2005 a marzo 2007).

Asimismo, advirtió que con fecha 3/6/2005 la contribuyente percibió ingresos producto del ejercicio de su profesión por \$ 510.435,41 y que no registró presentación de declaración jurada de I.V.A. por el período fiscal junio 2005; ello así, toda vez que se inscribió en el régimen general con alta en ese impuesto en julio de 2005.

A continuación, se expidió acerca de los planteos de nulidad formulados por la parte actora, vinculados con la falta de fundamentación de los actos administrativos, la denegación de la producción de prueba y el desconocimiento de su condición impositiva.

Aclaró que la discrepancia con el Organismo Fiscal, en relación a los hechos y normas invocados al momento de encuadrar la conducta de la actora, no resulta fundamento suficiente de la defensa de nulidad.

En este sentido, sostuvo que la apreciación de los hechos que realiza el "juez administrativo" es una valoración subjetiva que puede dar lugar a la confirmación o al rechazo de la resolución apelada, pero nunca a su anulación.

En cuanto a lo manifestado por la contribuyente respecto al principio de cosa juzgada en el proceso de quiebra, destacó que para verificar su existencia corresponde realizar un análisis integral respecto del objeto de las distintas causas, como así también apoyarse en la identidad de los sujetos, su causa y la posibilidad de conexidad, requisitos que no se cumplen entre la quiebra en cuestión y el presente proceso. Por esta razón, el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el argumento que consideraba nulas las resoluciones apeladas por una supuesta vulneración del principio anteriormente mencionado.

Por otra parte, en relación al momento a partir del cual operó la exclusión de la actora del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, el Tribunal a quo señaló que no se encuentra bajo discusión que el límite establecido se haya visto superado y realizó diferentes consideraciones a partir del análisis de la normativa vigente al momento de los hechos - anexo de la ley 25.865- y la actual, ley 26.565.

Destacó que la nueva legislación ha determinado que el momento en que opera la exclusión es la cero hora del día en que ésta fuera verificada, sin embargo, sostuvo que dicha precisión no aplicó para el caso bajo análisis, debido a que la norma referida no se encontraba vigente.

Así las cosas, luego de ponderar que en el mes junio de 2005 la parte actora percibió honorarios profesionales por la suma de \$ 510.435,41, consideró que teniendo en cuenta la literalidad del artículo 22 del anexo de la ley 25.865, la causal de exclusión del Régimen Simplificado produjo efectos jurídicos desde el momento en que la contribuyente superó el monto de ingresos brutos anuales previsto en la norma.

En función de lo expresado, habiéndose sobrepasado dicho límite y toda vez que los honorarios debieron haber sido incluidos dentro del régimen general de tributación, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo confirmó las determinaciones de oficio, con costas.

A su vez, respecto a la aplicación de intereses resarcitorios, sostuvo que estos constituyen una indemnización debida al Fisco Nacional en razón de la mora en la que ha incurrido la contribuyente para la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Por último, analizó si las multas aplicadas con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), se ajustaban o no a derecho.

En cuanto a ello, en primer término, señaló que para la configuración de la infracción prevista se requiere la concurrencia de dos elementos: la omisión de pago del impuesto y el medio comisivo; tratándose de una conducta negligente lleva al

sujeto a obrar con inobservancia de los deberes y obligaciones que lo alcanzan como contribuyente, no adoptando las medidas diligentes necesarias para mantener indemne el bien jurídico tutelado, esto es, la renta fiscal.

Bajo esta perspectiva, sostuvo que -en atención a lo analizado y conforme lo resuelto respecto al fondo de la cuestión del litigio- el elemento objetivo requerido se encuentra configurado. Sin perjuicio de ello, ponderó -en lo atinente al aspecto subjetivo de la norma- que la imprevisión legislativa del artículo 22 de la ley 25.865, en lo que respecta al momento específico a partir del cual se considera acaecida la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, pudo generar en la parte actora el convencimiento de estar actuando conforme a derecho. Agregó que la complejidad de la normativa en cuestión originó las interpretaciones que pudieron haber impedido a la contribuyente de comprender su verdadero significado, ello más allá de su actuar con la diligencia debida.

Por lo expuesto, consideró que -tal como lo afirmó la parte actora- se configura en el caso un "error excusable" por el cual corresponde revocar las multas aplicadas, con costas por su orden.

IV.- Que contra lo así decidido, el letrado apoderado del Fisco Nacional interpuso el recurso de apelación de fs. 442, el cual fundó a fs. 447/450. Corrido el pertinente traslado, la parte actora no formuló réplica alguna.

V.- Que la demandada, tras recordar los antecedentes de la causa y describir la sentencia apelada, se quejó de la revocación de las sanciones de multa aplicadas.

Sostuvo que la sentencia recurrida se fundó en razonamientos contradictorios, ya que -en primer término- aplicando la literalidad del artículo 22 del anexo de la ley 25.865, confirmó las resoluciones dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Paraná de la A.F.I.P. -D.G.I. en cuanto determinaron impuestos y liquidaron intereses; sin perjuicio de ello, a continuación revocó las sanciones impuestas indicando que existía complejidad normativa en el caso.

En tal sentido, agregó que la Sra. Marta Elena Funes es abogada, circunstancia que alegó como relevante a la hora de analizar la supuesta complejidad normativa y la culpabilidad de la actora en el caso.

Citó jurisprudencia a modo de respaldo de su pretensión.

En tales términos, solicitó la revocación del decisorio apelado en cuanto ha sido materia de agravios, imponiendo las costas a la parte actora en virtud del principio objetivo de la derrota.

VI.- Que en primer lugar, corresponde señalar que comporta doctrina jurisprudencial pacífica sobre la temática involucrada en autos, aquella que indica que en materia de interpretación de normas impositivas es constante el criterio conforme al cual debe estarse en primer lugar a la letra de la ley, como así también a la indudable intención del legislador (cfr. Fallos: 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129; 302:1599, entre muchos otros), y tal hermenéutica debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (cfr. Fallos: 285:322, entre otros), ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (cfr. Fallos: 302:973), sin que ésta pueda ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal (cfr. Fallos: 290:56; 291:359).

A su vez, debe recordarse también que siempre la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (cfr. Fallos: 323:620; 325:830, entre otros).

VII.- Que, en lo que aquí interesa, el artículo 2º, inciso a), del anexo de la ley 25.865 -normativa vigente al momento de los hechos- establece que serán considerados pequeños contribuyentes las personas físicas que realicen locaciones y/o prestaciones de servicios, cuando el monto de los ingresos brutos obtenidos por ellas en el año calendario inmediato anterior al período fiscal involucrado no supere el límite fijado de \$72.000; asimismo, deberán verificarse las demás condiciones enumeradas en el artículo mencionado.

Por su parte, en el artículo 21 de dicho anexo se prevén las causales de exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, entre ellas se encuentra el superar los límites establecidos por la norma.

Finalmente, el artículo 22 dispone que el acaecimiento de cualquiera de las causales: "producirá, sin necesidad de intervención alguna por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos la exclusión automática del presente régimen desde el momento en que tal hecho ocurra, por lo que los contribuyentes deberán dar cumplimiento a sus obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social, según los regímenes generales respectivos, debiendo comunicar en forma inmediata dicha circunstancia al citado organismo".

De la lectura de las normas referidas, resultan claros los requisitos exigidos a fin de determinar la calidad de pequeño contribuyente, como así también las causales que determinan la exclusión del régimen simplificado y el momento específico a partir del cual ella se considera acaecida. Las mismas no ofrecen mayores dificultades interpretativas, desprendiéndose del texto del artículo 22 que la exclusión de los contribuyentes opera desde el mismo instante en que se produce alguna de las causales previstas en la ley. En efecto, la preposición "desde" contenida en la normativa aplicable no puede significar sino el punto de partida y/o el origen en el tiempo, en que procede la exclusión automática del régimen simplificado (cfr. en este sentido, Sala I, in re, "López Delzar, Néstor Raúl c/D.G.I.", Expte. N° 51.371/2016, sentencia del 6/06/2017, a cuyo respecto la C.S.J.N. se pronunció confirmando por aplicación de lo dispuesto en el art. 280 del C.P.C.C.N., en fecha 28/08/2018).

VIII.- Que tal como ha sido expuesto en el considerando I de la presente, y en lo relevante, la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Paraná de la A.F.I.P. -D.G.I. resolvió aplicar a la Sra. Funes una multa equivalente al 70% por ciento del Impuesto al Valor Agregado omitido durante el período fiscal junio 2005 y otra con idéntica graduación con relación al Impuesto a las Ganancias evadido en el período fiscal 2005, ambas en concordancia con lo establecido por el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Para decidir acerca de las sanciones impuestas, el "juez administrativo" puntualizó que se configuró en el caso un accionar culposo que consistió en haber omitido declarar los impuestos en cuestión mediante la falta de declaración jurada. Agregó que de no haber sido por la fiscalización realizada, las omisiones cometidas por la actora hubiesen pasado inadvertidas, con el consiguiente perjuicio para el Fisco Nacional (ver fs. 57/58, Resolución A.F.I.P. N° 111/2008, y fs. 264/265, Resolución A.F.I.P. N° 112/2008).

Como quedó dicho más arriba, el Tribunal Fiscal de la Nación revocó las multas aplicadas.

IX.- Que, en su primer párrafo, el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) establece que: "[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".

Como puede apreciarse, la norma transcrita -en lo que aquí importa- sanciona a los contribuyentes que omitieran el pago de los impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas (aspecto objetivo de la infracción).

Sobre el punto, en lo concerniente a la caracterización del ilícito y en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha consagrado 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 le pueda ser atribuida tanto objetiva, como subjetivamente (cfr. Fallos: 271:297; 303:1548; 312:149; 322:519, entre muchos otros).

Ello no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que se subsume 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 el sistema legal vigente (cfr. C.S.J.N., Fallos: 278:266; 316:1313; 322:519, entre muchos otros).

Es que, debe precisarse, el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) 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.

X.- Que descripto el marco normativo aplicable, cabe señalar que de las actuaciones administrativas labradas por el ente fiscal -en particular del Informe Final de Inspección- surge que al iniciarse la fiscalización la Sra. Funes se encontraba inscripta en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo) y que, luego de percibir honorarios por importes que excedían el límite establecido para dicho régimen, en junio de 2005 quedó excluida automáticamente del mismo. En consecuencia, quedó encuadrada en el régimen general y debió solicitar el correspondiente alta en los impuestos al Valor Agregado y a las Ganancias.

Asimismo, de las mencionadas actuaciones se desprende que la contribuyente se inscribió en el régimen general con alta en el Impuesto al Valor Agregado desde julio de 2005, no registrándose presentación de declaración jurada por el primer período base de fiscalización, junio de 2005 (ver fs. 102/113 de la actuación administrativa - Cuerpo Impuesto a las Ganancias y fs. 1 de la actuación administrativa - Cuerpo Impuesto al Valor Agregado).

No obstante ello, en el sub examine, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que correspondía revocar las multas impuestas en tanto no podía sostenerse que la actora hubiera actuado con culpa o negligencia. En tal sentido, advirtió que, si bien era cierto que se encontraba configurado el aspecto objetivo, también lo era la imprevisión legislativa respecto al momento específico a partir del cual se considera acaecida la exclusión del régimen simplificado.

XI.- Que, a juicio de este Tribunal, la decisión adoptada por el a quo, no resulta correcta, en tanto la conducta de la contribuyente se subsume en el supuesto previsto por la norma del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) y no se dan las condiciones para eximirla de las sanciones.

En efecto, cabe apuntar que -en el sub lite- la determinación de oficio del Impuesto al Valor Agregado (período fiscal junio de 2005) y del Impuesto a las Ganancias (período fiscal 2005), así como la liquidación de sus respectivos intereses, fueron confirmadas por el Tribunal Fiscal de la Nación, y este aspecto del decisorio no ha sido apelado por la parte actora, por lo que ha quedado firme.

En tales condiciones, se desprende la falta de presentación de declaración jurada por el período fiscal junio de 2005 y la configuración del aspecto objetivo de las infracciones.

En cuanto al aspecto subjetivo, lo cierto es que, en concordancia con los lineamientos trazados en el considerando que antecede, para admitir la causal de eximición de responsabilidad es necesario que el contribuyente a quien se intenta aplicar la sanción por la infracción tributaria, demuestre que actuó de buena fe, en forma diligente, prudente, razonable y especialmente adecuada a la situación planteada y que, pese a ello, incurrió en omisión. Asimismo, para que proceda el error excusable, éste debe ser probado y, además, invocado en forma específica (no genérica) -ver, esta Sala, in re "Sistema de Procesamiento de Datos para Soc. S.A. (TF 17053-I) c/D.G.I." del 4/12/2012-, y pesa sobre el contribuyente, la carga de aportar la prueba fehaciente de que ha desplegado una conducta diligente ante la situación planteada para eximirse de responsabilidad.

Cabe recordar que no constituye obstáculo a lo expuesto, la pretendida imprevisión legislativa pues, como se ha sostenido en los considerandos VI.- y VII.- del presente pronunciamiento, la normativa aplicada por el Fisco Nacional resulta suficientemente clara a la luz de los hechos y las pruebas rendidas en autos y no permite efectuar interpretaciones forzadas más allá de la exégesis literal.

Por lo demás, debe añadirse que el principio de culpabilidad exige -como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción- la posibilidad real y efectiva, por parte del contribuyente, de ajustar su conducta a los mandatos de las normas jurídicas por lo que quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta (cfr. C.S.J.N., Fallos: 319:1524, in re, "Morixe S.A.C.I.").

La omisión incurrida en el sub examine demuestra una actuación negligente ante la invocada complejidad de la normativa en cuestión, que descarta la viabilidad de la existencia de error excusable de derecho y por ende, la posibilidad de eximir de responsabilidad a la actora de la sanción prevista en el art. 45 de la Ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.- (cfr. en sentido concordante, esta Sala, in re "Carraro Argentina S.A. c/D.G.I.", Expte. N° 57.056/2013, del 16/04/2014, y "Mayami S.A. c/D.G.I.", Expte. N° 58.765/2019, del 4/02/2020).

Por ello, asiste razón al recurrente y, por lo tanto, corresponde admitir la apelación interpuesta, dejando sin efecto el pronunciamiento del Tribunal a quo, en lo que fue materia de agravios.

XII.- Que en razón de la decisión que se adopta, las costas de ambas instancias se imponen a la parte actora vencida (cfr. arts. 68 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998- y modif.).

Por lo expuesto, disponiéndose la habilitación de la feria extraordinaria, a los efectos del dictado de la presente, en los términos del acápite IV, punto 3, del Anexo I de la Acordada C.S.J.N. N° 14/2020 del 11/05/2020 (texto disponible en: www.cij.gov.ar), este Tribunal

RESUELVE: 1°) hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, revocar el pronunciamiento apelado en cuanto dejó sin efecto las sanciones aplicadas a la actora con relación al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Ganancias y, en consecuencia, confirmar las Resoluciones A.F.I.P. N° 111/2008 y 112/2008, en cuanto fueron materia de recurso y 2°) imponer las costas de ambas instancias a la actora vencida (arts. 68 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

MARÍA CLAUDIA CAPUTI
JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA
LUIS M. MÁRQUEZ