

Buenos Aires, 31 de marzo de 1999.

Vistos los autos: "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello - TFN. Nº 10.582-I c/ D.G.I."

Considerando:

1º) Que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución de la Dirección General Impositiva en cuanto determinó de oficio -con base presunta- el impuesto al valor agregado adeudado por los años 1983 a 1986 inclusive, con actualización monetaria e intereses resarcitorios, y la dejó sin efecto en cuanto dispuso aplicar una multa con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), equivalente al setenta por ciento del impuesto omitido por los años 1984, 1985 y 1986, actualizado de conformidad con las normas pertinentes.

2º) Que lo decidido respecto de la determinación del impuesto quedó firme, mientras que la revocación de la multa fue apelada por el organismo recaudador ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. El tribunal de alzada -por su Sala V- confirmó lo resuelto en la instancia anterior. Para pronunciarse en el sentido indicado consideró que resultaba aplicable al caso de autos la doctrina establecida por esta Corte en la causa "Mazza, Generoso y Mazza, Alberto s/recurso de apelación" cuyo sumario se encuentra registrado en Fallos: 312:447. Destacó que en ese precedente se señaló que "si bien la presunción consagrada por el art. 25 de la ley 11.683 (t.o. 1978) resultaba suficiente para fundar una determinación impositiva... dichas consecuencias no podían extenderse al campo del hecho

-//-ilícito tributario, sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa, tendiente a defraudar los intereses del fisco". Expresó asimismo -transcribiendo los fundamentos de ese fallo- que la improcedencia de extender al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, se ajusta al principio de legalidad (arts. 18 y 19 de la Constitución Nacional).

3º) Que contra esa sentencia el representante del Fisco Nacional planteó recurso extraordinario, que fue concedido a fs. 264, y que resulta formalmente procedente, toda vez que se encuentra controvertida la inteligencia de una norma de carácter federal -como lo es el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado)-, y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria a las pretensiones que la recurrente sustenta en ella.

4º) Que la apelante aduce que la sentencia ha aplicado un precedente que no se ajusta a las circunstancias de la causa, pues si bien en ambos casos se trató de una determinación de oficio efectuada sobre base presunta, en aquél el debate versaba sobre la infracción prevista en el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), que requiere un accionar doloso del contribuyente, mientras que en el sub examine se trata de la figura prevista en el art. 45 del mismo texto legal, que no exige una conducta como aquélla, y cuya configuración está plenamente acreditada en autos.

-//-

-//-

5º) Que asiste razón al representante del Fisco Nacional ya que la doctrina establecida en el precedente "Mazza" sólo encuentra sentido respecto de infracciones que requieran de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco: dicha doctrina impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir -y tener de ese modo probada- la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba.

6º) Que la resolución del ente recaudador impugnada en el sub examine dispuso aplicar a la actora una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones), norma que, en cuanto al caso atañe, dispone lo siguiente: "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 cien por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del art. 46, y en tanto no exista error excusable...".

7º) Que surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen.

8º) Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el crite

-//-

-//-rio 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). 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, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313; causa L.269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ ley 23.771", fallada el 31 de octubre de 1997).

9º) Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas. En orden a ello, cabe precisar que en lo referente a la eventual existencia del "error excusable", previsto por dicha norma, la sentencia únicamente formula una referencia indirecta, que no puede reputarse como un juicio concreto a ese respecto (confr. fs. 246 in fine).

Por ello, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan

-//-

-//los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento. Notifíquese y remítase. JULIO S. NAZARENO - EDUARDO MOLINE O'CONNOR - CARLOS S. FAYT - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - ANTONIO BOGGIANO - GUILLERMO A. F. LOPEZ - GUSTAVO A. BOSSERT - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ.

ES COPIA