

Jurisprudencia

Buenos Aires, 24 de junio de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuesto a las ganancias. Procedimiento tributario. Sanciones. [Ley 11.683 –arts. 46 y 47, incs. a\) y b\)–](#). Defraudación. Declaraciones engañosas y ocultaciones maliciosas. Presentación de declaración jurada inexacta, posterior rectificación en el marco de una inspección y previo al proceso de determinación de oficio. Gastos provenientes de operaciones con proveedores observados por estar incluidos en la Base APOC (o no inscriptos) o sin relación con la actividad gravada. Análisis del aspecto subjetivo de la infracción. Se confirma la resolución apelada. Balbi Fabián Roberto s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 24 días del mes de junio de 2019, reunidos los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10.º Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11.º Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12.º Nominación), para resolver el Expte. 49.484-1, caratulado “Balbi Fabián Roberto s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que a fs. 10/1 5vta la actora interpone recurso de apelación contra la Res. 2250/18 (DV JU1R) de fecha 29 de noviembre de 2018 dictada por la Jefa (int.) de la División Jurídica 1 de la Dirección Regional Rosario de la A.F.I.P.-Dirección General Impositiva, mediante la cual se le aplica al contribuyente una multa de pesos cuatrocientos cuarenta y cinco mil ciento nueve con 96/100 (\$ 445.109,96) equivalente a un tercio del mínimo legal, por la supuesta defraudación fiscal en el impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2015 y 2016 con sustento en lo dispuesto en los arts. 46 y 47 inc a) y b) de la Ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modif.).

Relata que los ajustes propuestos tuvieron su origen en operaciones documentadas con comprobantes considerados por el Fisco como apócrifos y que al solo efecto de evitar un procedimiento de determinación de oficio que dificultaría su actividad, procedió a presentar las declaraciones juradas rectificativas.

Aduce que se ha vulnerado su derecho de defensa en tanto considera que no se probó debidamente el soporte fáctico de las presunciones establecidas en el art. 47 de la Ley 11.683, lo que debió hacerse al momento de instruir el sumario. Sostiene que, con posterioridad, en la resolución apelada se hace mención de la existencia de facturas presuntamente apócrifas, con lo cual la violación al derecho de defensa se concretó en el mismo acto de notificación del inicio del sumario ya que el contribuyente no podía rebatir los argumentos por los que se aplicaron dichas presunciones y, en consecuencia, debía defenderse de una cuestión dolosa que no había sido aún probada, es decir, la existencia de declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas. Afirma que del sumario no surge que se haya incurrido en alguna conducta culposa o dolosa, sino que por el contrario los argumentos vertidos se relacionan únicamente a la conducta desplegada por terceros.

Remarca la imposibilidad de demostrar que no conocía que sus proveedores eran considerados por el Fisco como apócrifos, por el contrario, dice que pudo demostrar la inscripción de los mismos ante la

A.F.I.P., que no se encontraban en la base APOC y que los comprobantes tenían el CAI, entendiendo por ello que había cumplido con todos los requisitos que exige la ley para la celebración de las operaciones con lo cual la inconsistencias atribuidas a terceros no le es imputable.

Por último, y en subsidio, por el principio de aplicación de la ley penal más benigna, solicita se reduzca la multa aplicada a un cuarto del mínimo legal, atento a la oportunidad de la conformación del ajuste fiscal y a no poseer antecedentes infraccionales.

Por los argumentos que desarrolla, pide que se deje sin efecto la resolución apelada, con costas y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 26/35 la representación fiscal contesta el traslado conferido. Sostiene la validez del acto apelado, alegando que no contiene vicio alguno, y que para su dictado se respetó el procedimiento fijado por ley, habiendo ejercido el recurrente el derecho de defensa que le asiste.

Expone que en el marco de la fiscalización dispuesta, se realizó un ajuste en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2015 y 2016 en base a la impugnación del cómputo de gastos provenientes de operaciones con proveedores apócrifos. Agrega que el ajuste fue conformado mediante la presentación de las declaraciones rectificativas, razón por la que el centro de la discusión de Autos se circunscribe a determinar si la sanción aplicada se ajusta a derecho y no a las cuestiones que fueron objeto de ajuste por la fiscalización. Sostiene que la conducta ha sido debidamente encuadrada en los arts. 46 y 47, incs. a) y b) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998y sus modif.), al haberse detectado una grave contradicción entre los libros, registraciones y datos que surgen de las declaraciones juradas.

Señala que la petición que formula la contraria de que se reduzca la sanción a un cuarto de su mínimo legal, por aplicación del principio de la ley penal más benigna, deviene abstracto dado que en el acto sancionatorio ya se contempló tal situación.

Por las razones de hecho y de derecho que expone pide que oportunamente se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto y se confirme la resolución recurrida con expresa imposición de costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III. Que a fs. 45 se dispuso que no corresponde citar a la audiencia prevista en el art. 173 de la Ley 11.683 (t.v) atento haberse ofrecido como prueba documental las actuaciones administrativas, las que fueron acompañadas por el Fisco Nacional al momento de contestar el recurso incoado y se tuvieron por agregadas.

Que a fs. 48 se elevan los Autos a consideración de la Sala D y finalmente a fs. 51 se pasan a sentencia.

IV. Que a fin de seguir un orden en la exposición considero conveniente pronunciarme en primer término sobre nulidad del acto apelado opuesto por la actora, con fundamento en que no pudo rebatir los argumentos por los que se aplicaron las presunciones establecidas en el art. 47 de la Ley 11.683 y, en consecuencia, debía defenderse de una cuestión dolosa que no había sido aún probada. Del examen de las actuaciones no se evidencia que la actora haya visto afectada la garantía del debido proceso adjetivo, puesto que en acto por la que se corre la vista del sumario se indicó que la infracción “en principio” era la prevista y sancionada en los arts. 46 y 47, incs. a) y b) de la ley de rito, lo que deja sin sustento el estado de indefensión que alega. En tal sentido, los argumentos vertidos como fundamento de la nulidad intentada, resultan ser una mera discrepancia con el criterio fiscal y que, en realidad, integran el fondo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver.

Que “la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima “no hay nulidad por la nulidad misma”, receptado en el art. 172 del Cód. Procesal Civil y Comercial de la Nación” (CNACAF, Sala V, sentencia de fecha 4/6/1997, “Sosa Mirta Elena”). Es decir que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer el interés teórico sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio demostrado y concreto para el derecho de quien las pide, circunstancia que no ha sido acreditada en autos. Por lo expuesto, cabe rechazar la nulidad planteada, haciendo notar que no procede la imposición de costas toda vez que la misma fue formulada como otro agravio más de la defensa de fondo.

V. Que corresponde entonces analizar si la sanción impuesta se ajusta a derecho. Que del informe final de inspección (ant. fs. 14/21), surge que el Sr. Balbi se encuentra inscripto en la actividad servicios personales no clasificados y que como resultado de la verificación se procedió a impugnar los gastos provenientes de: a) operaciones concertadas con proveedores incluidos en la base APOC del organismo fiscal; b) conceptos no relacionados con la actividad; y c) omisión de ingresos. Que a instancias de la verificación y antes de notificarse la prevista, la actora presentó las declaraciones juradas rectificativas del impuesto a las ganancias de los períodos 2015 y 2016, conformando los ajustes propuestos (vide fs. 19 act. adm.). Frente a ello, se le impuso una sanción encuadrada en las previsiones contenidas en los arts. 46 y 47, incs. a) y b) de la Ley de Procedimiento Tributario.

En primer lugar, considero conveniente remarcar que no procede la revisión del ajuste que da origen a la multa apelada, quedando circumscripita la presente cuestión a examinar si la misma se ajusta a las previsiones contenidas en el tipo penal que establece la ley de rito fiscal.

Por ello, y habiéndose el recurrente allanado a la pretensión fiscal producto de la inspección, cabe adentrarse en el tratamiento de la figura tipificada en el art. 46 de la Ley 11.683; el cual requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones S.R.L., sentencia del 9/9/2014).

Que conforme lo establece el art. 13 de la Ley 11.683 (texto vigente), 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, por lo que corresponde tener por materializado el aspecto objetivo de la sanción aplicada, el cual es necesario para tener por cometido el ilícito que se le imputa, ya que la conformidad dada supone reconocer que las declaraciones originales no se correspondían con la realidad impositiva.

A su vez, se observa la existencia de una grave contradicción entre los libros, registraciones y demás antecedentes correlativos con declaraciones juradas originariamente presentadas; así las irregularidades observadas durante el procedimiento seguido en sede fiscal dejan en evidencia que la actora ha desplegado maniobras tendientes a ocultar su realidad impositiva que bajo ningún punto de vista pueden justificarse en una omisión o un mero error como sostiene la actora, dado que de no mediar la labor de la fiscalización no hubieran sido detectadas, sustrayéndose de esta manera de sus obligaciones tributarias y corrigiendo su actuar a partir de la misma.

En el caso concreto se encuentra perfeccionado el aspecto subjetivo de la infracción imputada como también la debida utilización de la presunción establecida en los incs. a) y b) del art. 47 de la ley de rito

fiscal, debiendo señalarse que dicha norma admite prueba en contrario, siendo resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas en el caso concreto. Que en esta línea, nuestro más Alto Tribunal sentenció in re “Industrias Delta S.A.I.C. y Otros”, sentencia del 11/9/84: “de la frase referida a la “inversión de la carga de la prueba”, no debe inferirse la posibilidad de obligar al procesado a demostrar la falsedad de toda imputación huérfana de apoyo que se le formule, sino la necesidad de acreditar que las defensas que alegue tienen visos de seriedad suficientes para desvirtuar la presunción legal basada en hechos que corresponde probar a la parte acusadora”.

Que por lo expuesto y toda vez que no hay prueba que logre desvirtuar el dolo atribuido por el ente fiscal, atento a la orfandad probatoria de la actora, cabe concluir que las razones y argumentos expuestos por el juez administrativo resultan aptos para fundar la pertinencia de la sanción en análisis.

Por último, cabe rechazar el pedido de que se reduzca a un cuarto la sanción impuesta, por aplicación del principio de la ley penal más benigna, toda vez que surge de la misma resolución apelada que la misma fue graduada en tal proporción, conforme a lo dispuesto por el art. 49 de la ley de rito fiscal según la reforma operada por la Ley 27.430 (vde fs. 8 de autos.).

VII. Que por lo expuesto, resultando ajustado a derecho tanto el encuadre infraccional realizado por el Fisco, corresponde admitir la procedencia de la sanción impuesta debiendo confirmarse el acto apelado, con costas a la vencida.

Los Dres. O'Donnell y Martín dijeron:

Que adhieren al voto de la Dra. Gómez.

Del resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1. Confirmar el acto apelado. Las costas se imponen a cargo de la vencida.
2. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 11.817 (pesos once mil ochocientos diecisiete) equivalente a 5,69 (cinco con 69/100) UMA –Unidad de Medida Arancelaria– y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 29.542 (pesos veintinueve mil quinientos cuarenta y dos) equivalente a 14,24 (catorce con 24/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la única etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la Ley 27.423, AA. C.S.J.N. 8/19 (15/4/19) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Dto. 1.077/17. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el I.V.A.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y oportunamente archívese.

Fdo.: Edith Daniel Alejandro Martín, Agustina O'Donnell y Viviana Gómez (vocales).

Ante mí: Nicolás Agustín Ciafardini - Secretario letrado (int.).