

Cuidado con las rectificativas, pueden ser alcanzadas por el dolo de delito de defraudación fiscal

HQTG Harteneck Quián
Teresa Gómez & Asoc.
auditores - consultores tributarios

Comentario de la Dra. Teresa Gómez, sobre la importancia de **demostrar** la falta de ardid y engaño en la presentación de DDJJ rectificativas por la acción del fisco y no en forma espontánea. **¿Espontaneidad?: Determinación de oficio vs. Inicio de inspección** (incluye fallo completo "Mattia, José Nicolás c/DGI s/Recurso directo de organismo externo" CNCAF, Sala IV, 21/08/2014)

Causa: MATTIA, JOSÉ NICOLÁS C/DGI S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO –

Tribunal: CÁM. NAC. CONT. ADM. FED. – SALA IV

Fecha: 21/08/2014

Los elementos configurantes (objetivo y subjetivo) del delito de defraudación fiscal, previsto en el artículo 46 de la ley 11.683, presentan gran similitud con los elementos del delito de evasión tributaria previsto en el artículo 1º de la ley Penal Tributaria y Previsional 24.769.

En ambos, el elemento subjetivo es el dolo en el autor del injusto, el cual se configura a través de la intención y voluntad de realizar el hecho punido por la norma, y el despliegue del ardid y del engaño. Se dice que el autor sabe lo que hace y hace lo que quiere.

Mucho se ha discutido si la presentación de una declaración jurada rectificativa anula la conducta dolosa. Por nuestra parte hemos sostenido que si la rectificativa es presentada ESPONTÁNEA Y VOLUNTARIAMENTE, léase sin intervención del organismo recaudador, no podría atribuírsele al contribuyente un comportamiento doloso, ya que detectado el error en el ingreso del impuesto procede a repararlo, espontánea y voluntariamente.

Ahora bien, qué sucede cuando la rectificativa se confecciona como resultado del accionar fiscal? A nuestro criterio, si bien tiene la espontaneidad a que hace referencia

el artículo 81 de la ley 11.683, carece de la voluntad del contribuyente, **quien se vio impulsado a su presentación atento el accionar fiscal.**

Adviértase, que el artículo 46 establece “El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido”. Del texto surge la posibilidad que la presentación de la declaración jurada rectificativa sea la consecuencia de una anterior ocultación maliciosa en la cual se omitieron ingresos gravados.

Esta última conducta es la que consideró configurada la Sala IV de la Cámara Nac. de Apelacione/s en lo Contencioso Administrativo Federal, al resolver en el decisorio MATTIA, JOSÉ NICOLÁS el 21/8/2014.

Los magistrados entendieron que la **"intención"** quedó **demostrada** con la presentación de una declaración jurada original por un importe que era **apenas un 10%** del impuesto verdaderamente debido, pues en su rectificativa ingresa la verdadera carga tributaria.

Continúan los camaristas resolviendo que el componente **"doloso"** se patentizó en el hecho que las liquidaciones **rectificativas no fueron presentadas espontáneamente**, “sino que fueron ajustadas una vez que el organismo de recaudación inició una inspección”. No coincidimos con la Cámara en cuanto al análisis de la espontaneidad, ya que a nuestro humilde criterio SI existió espontaneidad, pues no se practicó una determinación de oficio. Lo que no existió en la conducta del contribuyente es la **voluntariedad** la cual fue influida por el accionar fiscal.

Si bien el honorable Tribunal Fiscal tiene jurisprudencia mayoritaria en el sentido que la conducta es culposa y se enmarca en el artículo 45, cuando un contribuyente presenta una declaración jurada rectificativa, **la misma debe haber sido presentada ESPONTANEA Y VOLUNTARIAMENTE, con ninguna presencia del accionar fiscal.** Es por ello que la Cámara revierte el decisorio del TFN resolviendo que *“Al respecto es dable señalar que la presentación de una declaración jurada rectificativa, en principio, no constituye confesión alguna de la comisión de infracción, en tanto ella ha sido hecha espontáneamente, pudiendo servir de base a la deducción de un reclamo de repetición.*

Sin embargo, éste no es el caso de autos, puesto que la rectificación efectuada por la actora fue a instancias de la administración fiscal, prestando conformidad a la practicada por ésta, lo que constituye un reconocimiento pleno de la errónea liquidación originaria. (1)

Que, a lo expuesto cabe agregar que la recurrente no logró acreditar la falta de intencionalidad en su conducta”.

Nuestra opinión

En tanto el contribuyente no logre desvirtuar que su conducta no fue producto de un ardid y un engaño, y atento a la inversión probatoria que se produce en materia administrativa fiscal, será muy difícil evitar la aplicación de la multa por defraudación fiscal contenida en el artículo 46 de la ley 11.683. Advertimos que la actora planteó la falta de “dolo” en su obrar, pero rectificó las declaraciones juradas por la acción del Fisco y **no en forma espontánea.**

FALLO IN EXTENSO

Buenos Aires, de agosto de 2014.-

VISTOS:

Estos autos caratulados “Mattia José Nicolás c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”; y

CONSIDERANDO:

I.- Que, a fs. 86/89 vta., el Tribunal Fiscal de la Nación reencuadró la multa impuesta a la actora en el mínimo que prevé el art. 45 de la ley 11.683, manteniendo la reducción aplicada del art. 49 del mismo texto legal. Con costas en el orden causado.

Para así resolver dicho organismo apreció, en lo que aquí interesa, que del análisis de las circunstancias del caso se advertía la ausencia de una maniobra o ardid idóneo para inducir a error al ente recaudador, ya que la omisión pudo ser detectada con un simple examen de la información emergente de las bases informáticas del Fisco y de la documentación aportada por la propia actora durante la fiscalización.

II.- Que el Fisco dedujo recurso de apelación y expresó agravios a fs. 98/105 vta., los que fueron contestados por su contraria a fs. 110/111.

Manifestó que el acto administrativo de condena puso de manifiesto que habiéndose declarado originalmente \$... correspondía declarar \$..., generándose así una diferencia de \$... que fue reconocida por la misma actora al presentar sus declaraciones juradas. Y esa diferencia de más del 91% no puede ser atribuida a una negligencia, impericia o imprudencia en el actuar, salvo prueba certera en contrario que en el caso no se ha informado.

Se agravió asimismo de la imposición de costas referida al planteo de nulidad.

III.- Que, conforme surge de los presentes autos, el contribuyente omitió incluir en sus declaraciones juradas originales materia imponible añadida posteriormente en la

declaración jurada rectificativa, por lo que no tributó oportunamente el impuesto correspondiente.

Cabe advertir que recién cuando se inició la inspección presentó las declaraciones rectificativas e ingresó el impuesto resultante.

Esta conducta, que ocasionó al Fisco un grave perjuicio, en tanto se dejó de ingresar el tributo correspondiente, fue calificada como defraudación en los términos de los arts. 46 y 47, inc. a, y b, de la ley 11.683.

IV.- Que, es dable señalar que la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.683 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos:

a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito;

b- un error de la víctima del ilícito; y

c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.

De manera tal que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 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.

Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño.

V.- Que la existencia de dicha conducta, comprensiva del elemento intencional, se puede considerar probada en autos si se tiene en cuenta que se advirtieron diferencias entre lo declarado oportunamente y lo que surgió de las rectificativas, que produjo un saldo de impuesto a favor del Fisco por la suma de \$...

VI.- Que, por otra parte, tampoco se puede dejar de considerar que si bien la actora planteó la falta de “dolo” en su obrar, ha rectificado las declaraciones juradas por la acción del Fisco y no en forma espontánea.

Al respecto es dable señalar que la presentación de una declaración jurada rectificativa, en principio, no constituye confesión alguna de la comisión de infracción, en tanto ella ha sido hecha espontáneamente, pudiendo servir de base a la deducción de un reclamo de repetición.

Sin embargo, éste no es el caso de autos, puesto que la rectificación efectuada por la actora fue a instancias de la administración fiscal, prestando conformidad a la practicada por ésta, lo que constituye un reconocimiento pleno de la errónea

liquidación originaria.

VII.- Que, a lo expuesto cabe agregar que la recurrente no logró acreditar la falta de intencionalidad en su conducta.

Por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso y en consecuencia revocar la resolución apelada en cuanto reencuadró la conducta de la actora en la figura de omisión.

VIII.- Que, en cuanto al agravio dirigido hacia la falta de imposición de costas respecto del rechazo del planteo de nulidad, es menester señalar que los argumentos desarrollados por la actora al respecto en el escrito de inicio fueron deducidos como una defensa autónoma del resto en el punto III "Nulidad de la resolución- Falta de motivación " -ver fs. 12 a fs. 13- y merecieron su correspondiente contestación por parte del Fisco a fs. 51/63 vta.

En consecuencia, toda vez que el referido planteo tuvo el trámite propio de un planteo incidental autónomo que fue tratado por el tribunal a quo específicamente en el considerando IV) de la resolución de fs. 86/89 vta., en forma independiente al fondo de la cuestión, corresponde imponer las costas a la actora por su rechazo.

Por ello SE RESUELVE: 1) revocar la resolución apelada en cuanto fue materia de agravio y en consecuencia confirmar la sanción impuesta por el Fisco en los términos del art. 46 de la ley 11.683 y 2) imponer costas a la actora por el rechazo del planteo de nulidad. Con costas en ambas instancias a la actora vencida (art. 68, primera parte del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Jorge Eduardo Morán - Marcelo Daniel Duffy - Rogelio W. Vincenti

(1) El destacado me pertenece

El siguiente informe fue realizado por la Dra. C.P. Teresa Gómez, Socia a cargo del Departamento de Procedimiento Tributario del Estudio Harteneck - Quian - Teresa Gómez & Asociados.-