

## JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Confrontación entre la registración y documentación con la DD.JJ. presentada. Contradicción. Datos omitidos. Multa art. 47, incs. a), b) y d), Ley 11.683. Cochería Tacuarí de Campos y Cía. S.C.A. s/apelación-impuesto a las ganancias, T.F.N., Sala B, 11/2/08.

En Buenos Aires, a los 11 días del mes de febrero de 2008, se reúnen los miembros de la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Carlos A. Porta (vocal de la 5.<sup>a</sup> Nominación), Juan Pedro Castro (vocal de la 6.<sup>a</sup> Nominación) y Agustín Torres (vocal de la 4.<sup>a</sup> Nominación), a fin de resolver en la Causa N° 28.579-I, caratulada: “Cochería Tacuarí de Campos y Cía. S.C.A. s/apelación-impuesto a las ganancias”; y

El Dr. Porta dijo:

I. Que a fs. 9/13 la firma actora interpone recurso de apelación contra una resolución dictada por la Dirección Regional Centro de la Dirección General Impositiva que le aplica una multa de pesos doce mil ciento sesenta con diecisiete centavos (\$ 12.160,017), en los términos del art. 46 de la Ley 11.683, equivalente a dos veces el tributo supuestamente evadido, suma reducida a un tercio en mérito a lo dispuesto en el art. 49 de la mencionada norma.

Que la actora manifiesta que el hecho demostrativo de la inexistencia de conducta dolosa en el caso en examen, y de la ausencia de verificación de medios comisivos requeridos, lo constituye la circunstancia de que, previo a presentar las DD.JJ. rectificativas, constató por la página web del organismo la “calidad” de proveedores con los que estaba contratando y de allí que, como los comprobantes habían sido autorizados por el mismo Fisco, computó el crédito fiscal respectivo en las DD.JJ. Sostiene que las circunstancias arrimadas por el Fisco a través de los antecedentes administrativos no sólo no alcanzan para atribuírsele válidamente intención dolosa a partir de los indicios del art. 47, incs. a) y b), de la Ley de Procedimiento Tributario, dado que el mismo no se prueba, sino que brillan por su ausencia. Agrega que el Fisco debe demostrar la existencia de la infracción, encontrándose habilitado para valerse de presunciones a partir de inferencias serias, no pudiendo valerse de presunciones de presunciones o sea indicios vagos o insuficientes, como –dice– ocurre en Autos.

Que considera que no se encuentran configurados los elementos que encuadran la conducta observada por su parte del tipo imputado, ya que los mismos no permitirían imputar la existencia de ardid o engaño que se le endilga. Por ello, añade, el soporte fáctico que justifica la aplicación del art. 46 no se encuentra probado, dado que la calificación de la conducta surge de manera caprichosa a partir de la instrucción del sumario pero no de la inspección que colectó los elementos que permitan aseverar semejante injuria, al tratarlo de defraudador fiscal. Manifiesta que no por el mero hecho de citar en la resolución los incisos del art. 47 que se consideran de aplicación en Autos se configura la defraudación fiscal del art. 46. Considera que del cotejo de las

actuaciones administrativas puede observarse su orfandad, solicitando la nulidad y detallando minuciosamente los aspectos que, a su entender, merecen ese calificativo. Cita doctrina y jurisprudencia. Ofrece prueba documental, hace reserva del caso federal y solicita se declare la nulidad de la resolución apelada, con expresa imposición de costas al Fisco.

II. Que a fs. 23/34 el Fisco nacional contesta el traslado del recurso. En primer lugar, se exploya sobre la nulidad planteada por la recurrente. Manifiesta al respecto que en el informe final de inspección se aclaró, respecto del origen del cargo, que el mismo se desarrolló bajo la Orden de Intervención 102.508, surgiendo el mismo a raíz de tareas de fiscalización llevadas a cabo en virtud de investigar la cesión de malos créditos efectuada ante el PAMI, verificando la incidencia en el cedente y cesionario. Sostiene que dicha aclaración no obsta a que el Fisco verifique en su totalidad la situación fiscal del contribuyente. Agrega que en el marco de la mencionada orden de instrucción se efectuaron controles de auditoría fiscal, concluyendo con la presentación de DD.JJ. rectificativas del impuesto al valor agregado, períodos 1/03 a 12/04, y del impuesto a las ganancias, períodos 2003 y 2004, procediendo el inspector a efectuar descargo en el que dejó constancia de las conclusiones arribadas.

Que argumenta que contrariamente a lo manifestado por la actora, la sanción aplicada resulta congruente con los hechos verificados, reconocidos por ella al presentar las DD.JJ. rectificativas, no integrando esta litis la impugnación de deducción de deudores incobrables, contrariamente a sus dichos, toda vez que la multa excluye expresamente este concepto por no haber formado parte de la aceptación a través de las rectificativas.

Que manifiesta que su parte ha observado en todo momento las disposiciones de la Ley 11.683 en lo que hace al procedimiento, reuniendo, además del acto administrativo apelado, todos los requisitos esenciales enumerados en el art. 7 de la Ley 19.549, teniendo un objeto cierto, física y jurídicamente posible, reuniendo los requisitos esenciales y la forma que prescribe la legislación vigente, habiéndose expuesto todos los hechos y consignado el derecho en que se apoya.

Que en lo que hace a la causa, sostiene que se encuentra acreditada por el hecho de haberse presentado DD.JJ. del impuesto a las ganancias que no se condecía con la real situación impositiva del contribuyente. Considera que la actora no desconoció la causa y motivación del acto apelado y no discrepa con el Fisco por una cuestión que afecta la validez del acto apelado, sino una que integra el fondo mismo de la cuestión. Finaliza la cuestión arguyendo que la actora pudo hacer un absoluto ejercicio de su derecho de defensa, que el acto administrativo se sustenta en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, así como en el derecho vigente, que el texto legal invocado es procedente, careciendo de asidero los argumentos de la apelante, no advirtiéndose además violación alguna a la garantía constitucional del debido proceso, por lo que solicita se rechace la nulidad, con costas.

Que en lo que hace al fondo, señala que, en atención a la fiscalización realizada, se impugnaron comprobantes de “gastos de mantenimiento de rodados”, compras cuya documentación respaldatoria –dice– no corresponde, de acuerdo con las normas legales vigentes, compras superiores a pesos mil (\$ 1.000), abonadas en efectivo en su totalidad, se detectaron notas de crédito emitidas por la firma que correspondían a facturas previamente anuladas, se computan facturas anuladas por la verificada, que

tenían los correspondientes duplicados y/o notas de crédito de la firma, se impugnan gastos por contener las facturas el número de CAI vencido, se procedió a calcular el prorrateo del crédito fiscal de las operaciones exentas, se tomó como venta omitida la existencia de un rodado a nombre de la empresa, el que no fue dado de alta en la contabilidad de la misma. Destaca que se impugnó la deducción como malos créditos computada por la actora de un crédito a cobrar con el PAMI, al comprobarse que no se habían efectuado ninguna de las acciones legales tendientes al cobro y/o cualquier otro hecho dispuesto por la normativa legal vigente, a fin de que dichos montos puedan ser considerados como reales créditos incobrables. Agrega que las observaciones e impugnaciones realizadas llevaron a reconocer el ajuste practicado, rectificando la recurrente a instancias de la inspección actuante en forma voluntaria (no espontánea) las DD.JJ. presentadas.

Que manifiesta que la actora no acreditó causales eximentes de responsabilidad, ni lo hace ahora, sino que sólo hace meras manifestaciones carentes de sustento que no logran desvirtuar los cargos formulados y, por ello, provoca la convicción de que su proceder fue guiado por el ánimo de evadir la justa imposición. Agrega que la conducta de la recurrente implicó un ocultamiento malicioso toda vez que generó error en el Fisco con el resultante perjuicio patrimonial. Considera que la grave contradicción de los datos originales es irrefutable, observándose configurados los elementos constitutivos de las presunciones del inc. a) del art. 47 de la Ley 11.683. La grave incidencia –dice– queda evidenciada por el hecho de que el ajuste se originó en una inspección de su parte, razón por la cual se procedió a realizar los ajustes pertinentes, circunstancia ésta que demostraría la contradicción existente entre los documentos, con los datos que surgen de las DD.JJ. originales y la falta de asidero que tendría la objeción de la responsable al respecto.

Que sostiene que este actuar deja entrever mayormente una actitud de ocultación del verdadero movimiento económico de la actora, en contraposición con una conducta culposa, hecho que a su vez trasunta en importes de impuesto a ingresar muy inferiores a los que en realidad corresponden conforme con la normativa vigente en la materia. En este caso –dice– el desfasaje arrojó un saldo a favor del Fisco de pesos dieciocho mil doscientos cuarenta con veintiséis centavos (\$ 18.240,26), por los períodos 2003 y 2004. A su entender, ello denotaría la intención consciente y deliberada de no tributar los montos que corresponden al erario público conforme su realidad fiscal, por lo que el ánimo defraudatorio quedaría perfectamente verificado.

Que destaca que la recurrente defiende su situación en forma abstracta, citando doctrina y jurisprudencia en abono de su falta de dolo, pero en modo alguno desvirtúa los hechos imputados, pues, no basta –dice– la mera alegación en derecho sino que el derecho debe avalar los hechos concretamente esgrimidos. Cita doctrina y jurisprudencia, introduce la cuestión federal y solicita se confirme la multa impuesta, con expresa imposición de costas a la actora.

III. Que a f. 35 se elevan los Autos a Sala “B” y pasan a sentencia.

IV. Que previo a resolver cabe efectuar algunas reflexiones sobre la aplicación de los arts. 46 y 47 de la Ley 11.683, en materia sumarial, al advertirse la existencia de un uso conjunto e indistinto de dichas normas.

Que los mismos tienen notables diferencias entre ellos, lo que exige que su tratamiento respete los límites propios de la norma.

Que el art. 46 aceptado tradicionalmente como describiendo una conducta dolosa, como se infiere de las expresiones “engañosas” y “maliciosas”, pone a cargo del Fisco nacional probar la existencia del dolo a que hace referencia con esas dos expresiones en su caso. Que ello significa que no sólo dicha prueba se limita a acreditar la omisión del gravamen correspondiente, sino que dicha omisión fue provocada con una intención deliberada de obtener tal resultado, valiéndose de hacer constar datos que engañan en la declaración jurada u omitir con malicia información que disminuye el resultado fiscal.

Que por otra parte, el art. 47 frente a las dificultades para acreditar aquella intención dolosa ha creado un mecanismo para presumir “... salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultación maliciosas ...”, en tanto se den diversos presupuestos que sirven de sustento básico a aquella presunción.

Que ello significa que la carga de la prueba que tiene el Fisco nacional, es relativa a establecer las situaciones de hecho previstas en los distintos incisos del art. 47, que por su objetividad facilitan la represión fiscal, quedando a cargo del infractor la destrucción de la presunción legal, atacando la situación base que la sustenta.

Que de acuerdo con lo señalado, estas normas no pueden ser aplicadas conjuntamente en cuanto a las conductas que se describen, sin perjuicio de que es común a ambas la sanción prevista. Entonces bien, si la Administración Fiscal opta por encuadrar la conducta en el art. 46, debe producir las pruebas pertinentes, no debiendo invocar las presunciones del art. 47, puesto que se están atendiendo supuestos diferentes.

Que la invocación del art. 47 no sólo es incompatible con el mecanismo legal, sino que crea una confusión tanto en el juez administrativo como en el sumariado. En el primero, porque no agota los esfuerzos para establecer el aspecto subjetivo de la conducta incriminada, situación que no cambia por más que invoque algún inciso del art. 47, porque no están concebidos para ello. En el contribuyente crea una dispersión que le impide conocer con precisión la forma en que debe agravarse afectando en consecuencia su derecho de defensa.

Que en el caso de aplicar el art. 47, la situación es análoga, ya que el Fisco, que en estos casos tiene que acreditar solamente la situación de hecho que funda la presunción de dolo, al invocar conjuntamente las conductas del art. 46, crea la misma confusión arriba señalada, así como también debilita su posición pues la subjetividad que exige el mencionado art. 46 es propia de dicha norma y no puede encontrar sustento en los supuestos que fundan las presunciones del art. 47, en este último caso dispuestas por la ley, mientras que en el caso del art. 46 actúan en base a las convicciones del juzgador.

Que cabe para finalizar una breve referencia a los distintos incisos del art. 47, ya que también en este aspecto se observa un uso falto de precisión en cuanto a los supuestos de hecho a los que se aplica, lo que no se puede admitir dado que estas presunciones pasan a formar parte del tipo penal y por lo tanto sujetas al principio de tipicidad.

Que en el del inc. a) se realiza una confrontación entre las registraciones y documentaciones, y con la declaración jurada con datos de allí extraídos, siendo necesario que de dicha comparación surja “una grave contradicción”, todo lo que debe ser debidamente explicado por el juez administrativo al momento de aplicar la sanción a excepción de algún caso donde dicha situación surja con absoluta evidencia. Como puede observarse, no es la simple contradicción lo que funda el presupuesto de hecho, sino que la misma requiere “gravedad” que puede surgir por ejemplo de los montos que se omiten, o de la cantidad de comprobantes que no han sido receptados en la declaración jurada.

Que en el caso del inc. b) ya no se confronta la documentación con la declaración jurada, sino que es aquélla la que se juzga en su exactitud valorándose si contiene datos inexactos u omisiones totales o parciales. Al igual que en el inc. a), es necesario que el juez administrativo también fundamente que la merma de materia imponible tenga la calidad de “grave”, donde también podrá juzgar en base a montos y/u operaciones omitidas de registrar.

Que el inc. c), en realidad contiene una remisión al inc. a) (inexactitud en las declaraciones juradas) y el inc. b) ( documentos que le sirvan de base), pero observado el fenómeno desde otra perspectiva: la disconformidad con las normas aplicables. Ahora bien, si no se precisa el concepto pareciera que este inciso sería de aplicación en todos los supuestos, pues es evidente que siempre que hay una diferencia en menos de impuesto es que las normas se han aplicado “disconformemente”. Que no ha sido esa la intención del legislador, pues para ello usó un sistema taxativo en el art. 47 que indica que se trata de supuestos distintos y el matiz diferencial está dado por el hecho de que la disconformidad sea “manifiesta”, lo que exige que la disconformidad sea casi radicalmente opuesta a lo que la norma dice y no se trate de problemas de dudosa interpretación.

Que el inc. d) exige que el Fisco acredite que el contribuyente tiene una entidad jurídica (por ej.: S.A.) o económica (importancia de su movimiento e inversión) que sea imposible pensar que pueda actuar sin necesidad de la documentación necesaria para ello, sin causa que lo justifique.

Que el inc. e) rompe el método utilizado en los casos anteriores donde de una situación objetiva se derivaba a una subjetividad dolosa por presunción legal, mientras que en este inciso el legislador evidentemente confundido consideró que el presupuesto de hecho base de la presunción de dolo era la misma conducta dolosa. Obsérvese que expresa que se “declaren” o “hagan valer” ciertas formas u estructuras inadecuadas o impropias que “oculten” o “tergiversen la realidad”. El supuesto se dirige a conductas concretas de los contribuyentes, tales como declarar, hacer valer, ocultar o tergiversar donde el legislador prácticamente ha superpuesto esta conducta con la del art. 46, ya que la valoración de dichas acciones en nada le ha aliviado la inversión de la carga de la prueba del dolo que estatuye el art. 47.

Que en la especie se observa el error arriba señalado en cuanto al uso conjunto e indistinto de los arts. 46 y 47.

Que ello ocurre desde la misma vista dada en sede administrativa (fs. 15/16 ant. adm.) y se reitera en el acto apelado (párrafos 1.º y 2.º de f. 23; 2.º, 3.º, 4.º y 6.º de f. 24; 2.º y 3.º de f. 25 y 1.º y 6.º de f. 26 de los ant. adm.), con los inconvenientes premencionados.

Que, asimismo, como pudo apreciarse del análisis de los distintos supuestos del art. 47, cada uno de ellos tiene su individualidad y requiere que en su aplicación, por el principio de tipicidad penal, exista un estricto ajuste entre la norma y los hechos.

Que así ello, podemos observar que no se ha dedicado el juez administrativo a cumplir con dicha preceptiva y consideró y, así lo hizo, la posibilidad de apocar “masivamente” dos de los incisos de dicho artículo, habida cuenta que del informe de inspección surgirían supuestos que encuadrarían en uno u otro.

Que siendo ello así, debió haber discriminado cada supuesto para acreditar que se daba, no sólo la situación prevista, sino con el carácter de “grave contradicción” o la “grave incidencia”, según el caso.

Que ello sería suficiente para declarar la nulidad del acto apelado, sin embargo, cabe agregar otras falencias en el mismo.

Que como bien ha señalado la actora en el acto apelado, se ignoró, al igual que lo hace la representación fiscal, que el rubro relativo a créditos incobrables no formó parte de la rectificativa, por no ser aceptada la impugnación por la recurrente, lo que pone de manifiesto cierta incuria en el tratamiento de los actuados, así como también puede observarse que en el informe de inspección no obran las fojas en que se encuentran los respectivos ajustes, los que evidentemente no han sido tenidos a la vista por el abogado juez administrativo, abdicando así de funciones que le son propias y sometiendo su actividad a los dictados de la inspección.

Que por todo ello, voto por declarar nulo el acto apelado, con costas.

El Dr. Castro dijo:

Que en el caso de Autos se apela a la multa impuesta por el Fisco nacional con sustento en los arts. 46 y 47, incs. a) y b), de la Ley 11.683, texto ordenado vigente, tal como se desprende de la resolución por la que se intruyó el respectivo sumario y del propio acto recurrido.

Que con relación a la multa por defraudación impuesta en la resolución apelada con fundamento del art. 46, debe dejarse sentado que para su aplicación es exigible que el ente recaudador acredite no sólo la conducta omisiva del gravamen sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Que para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (art. 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco, correspondiendo en este caso al contribuyente la carga probatoria a fin de desvirtuar la presunción legal.

Que en el caso en análisis, el organismo fiscal, tal como se expusiera “ut supra”, hizo aplicación de las presunciones contenidas en los incs. a) y b) del art. 47 de la ley procedimental.

Que conforme se desprende del informe de inspección obrante en las actuaciones administrativas que corren agregadas por cuerda del cotejo muestral de los “Libros I.V.A. compras” y “ventas”, las declaraciones juradas mensuales de dicho tributo y de la documentación respaldatoria de las operaciones surgieron deferencias significativas que dieron lugar a ajustes a favor del Fisco nacional. En lo atinente al impuesto a las ganancias también se procedió al cotejo muestral de la documentación respaldatoria, detectándose las siguientes diferencias: a) se detectó que en la cuenta “gastos de mantenimiento rodados” se encontraban facturados gastos correspondientes a un rodado propiedad de uno de los socios de la contribuyente, procediéndose a impugnar el mismo; b) se impugnaron compras cuya documentación respaldatoria no corresponde de acuerdo con las normas legales vigentes; c) se impugnaron compras superiores a pesos mil (\$ 1.000), las cuales fueron abonadas en efectivo; d) se detectaron notas de crédito emitidas por la firma que correspondían a facturas previamente anuladas; e) se procedió a computar las facturas anuladas por la verificada, de las cuales no tenían los correspondientes duplicados y/o notas de crédito; f) se procedió a impugnar gastos por contener las facturas el número de CAI vencido; g) se detectó la existencia de un rodado a nombre de la empresa, el cual no había sido dado de alta en la contabilidad, dato que fue cotejado con la información obrante en los sistemas informáticos del organismo fiscal, por un total de pesos once mil quinientos (\$ 11.500), tomándose como venta omitida para el período 2004; h) se impugnó la deducción como incobrable a un crédito a cobrar del PAMI, computado en el año 2004, por no haber efectuado la responsable las acciones de cobro y/o cualquier otro hecho dispuesto en la normativa vigente (art. 136 del Dto. reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias).

Que como consecuencia de lo actuado por la fiscalización, la recurrente regularizó su situación presentando las correspondientes rectificativas por el impuesto a las ganancias, períodos 2003 y 2004, incluyendo todos los ajustes propuestos por la inspección, excepto el correspondiente a la deducción de deudores incobrables, aspecto por el cual el funcionario actuante hace constar en su informe que solicitará una nueva orden de intervención a fin de elevar las actuaciones a la Sección Revisión y Recursos de la Dirección Regional Centro, a sus efectos. El ajuste rectificado alcanza a pesos cuatro mil dos con cuarenta y tres centavos (\$ 4.002,43) y pesos quince mil quinientos veinticinco con siete centavos (\$ 15.525,07), para los períodos 2003 y 2004, respectivamente.

Que ello así, se advierte que tales circunstancias hacen adecuado el encuadre de la conducta de la actora por parte del juez administrativo en las presunciones previstas de los incs. a) y b) del citado art. 47, razón por la cual no se comparte la nulidad que propicia el vocal preopinante en su voto, y además cabe concluir que, ante la falta de prueba idónea en contrario, la sanción impuesta resulta procedente, la que por otra parte aparece razonablemente graduada en el mínimo legal previsto por el art. 46 de la ley de rito, con la reducción prevista en el primer párrafo del art. 49 de la misma ley.

El Dr. Torres dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porta.

En mérito a la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1. Declarar nulo el acto apelado, con costas.
2. Regular honorarios, a cargo del Fisco nacional, al Dr. Daniel N. Malvestiti, en el carácter de patrocinante y apoderado de la actora, en la suma de pesos seiscientos (\$ 600), de conformidad con los arts. 6, 7, 22 y cs. de la Ley 21.839 y 7 de la Ley 23.928.

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