

Jurisprudencia

Buenos Aires, 29 de abril de 2019

Fuente: circular de la repartición

Procedimiento tributario. Infracciones y sanciones. [Ley 11.683 –arts. 46 y 47, inc. a\)–](#). Defraudación. Grave contradicción entre libros y registros. Presentación de declaración jurada inexacta y omisión de pago del impuesto resultante. Posterior rectificación en el marco de una inspección y previo al proceso de la determinación de oficio. Presunciones. Las declaraciones juradas rectificativas fueron consecuencia del accionar fiscalizador, lo que les quita espontaneidad. Se reencuadra la sanción en el mínimo legal de la Ley 11.683 –art. 45, con la reducción del art. 49–. Ismaq S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En la ciudad de Buenos Aires, a los 29 días del mes de abril del año 2019, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Rubén A. Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el expediente Nº 48.901-I, caratulado: “Ismaq S.A. s/recurso de apelación - impuesto a las ganancias”.

La Dra. Guzmán dijo:

I. Que a fs. 10/21 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI, de fecha 27 de abril de 2018, mediante la cual se aplica a la recurrente una multa con sustento en los arts. 46, 47, inc. a) y 49 de la Ley 11.683, correspondiente al impuesto a las ganancias, período fiscal 2016.

Plantea en primer término, la nulidad de la resolución por considerar que carece de motivación. Sobre el particular, luego de exponer las características que tienen las infracciones tributarias, explica que el acto sancionatorio es arbitrario pues la administración no ha probado, demostrado o explicado los hechos que hacen posible la presunción de defraudación. Sostiene que ni en la apertura del sumario ni en la resolución en crisis, el juez administrativo explica la gravedad de la contradicción incurrida ni entre qué elementos de los previstos en la norma presuntiva, dicha contradicción se daría.

Luego de explicar el inc. a) del art. 47 de la ley de rito, señala que en los hechos no se ha producido la alegada grave contradicción, toda vez que la carencia de estados contables generó la presentación de declaraciones juradas en cero.

Asimismo, entiende que no se produjo daño alguno contra el Fisco debido a que: a) no tiene antecedentes en materia sancionatoria; b) colaboró con la inspección; c) cuando contó con los estados contables, producto del análisis de las registraciones comerciales y el resto de la documentación, presentó las declaraciones correspondientes y abonó el gravamen.

Aclara que es criterio conteste de la doctrina y jurisprudencia, que presentar declaraciones rectificativas no es indicio de una conducta dolosa.

Con respecto a la procedencia de la sanción, explica que no se encuentran acreditados los elementos que permiten afirmar la existencia de la presunción de fraude contenida en la norma que se le aplica.

Luego de efectuar un análisis doctrinario y jurisprudencial sobre las presunciones contenidas en el art. 47 de la ley de rito, afirma que no existe soporte fáctico ni circunstancia alguna que justifique el gravoso encuadramiento realizado por el ente fiscal.

Considera que no basta que las presunciones a las que se recurra para encuadrar una supuesta omisión como fraudulenta, sean simplemente invocadas sino que deben concurrir necesariamente otros elementos que inequívocamente permitan afirmar con certeza y que no deje estado de dudas sobre la intencionalidad del infractor.

Sostiene que tal circunstancia no se da en la especie, toda vez que el juez administrativo no expone las razones en las que se funda sino que la invoca sin más explicación o fundamento. En ese sentido, afirma que no existe soporte fáctico que sostenga la presunción utilizada, por lo que a su criterio, se encuadro apresuradamente su conducta.

Sigue su escrito manifestando que la mera descripción del encuadramiento legal no basta para tener por acreditada la figura de fraude fiscal, sino que es requisito indispensable la explicación de porqué se concluye así.

Entiende que no existen elementos de prueba que acrediten el aspecto subjetivo, extremo que debe probar el ente fiscal.

Sostiene que no se cumplió con lo dispuesto por la Instr. Gral. A.F.I.P. 4/99.

En subsidio plantea la procedencia del principio de bagatela, pues a su criterio, su conducta es irrelevante, habiendo por ello incurrido el fisco, en un exceso de punición. Cita jurisprudencia en abono de su postura.

Hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 39/45 contesta el recurso la representación fiscal y por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme el acto venido en recurso, con costas.

Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 53 se declara admisible la defensa de nulidad y se difiere su tratamiento para el fondo de la causa. No habiendo pruebas a producir se declara la causa de puro derecho y se elevan los autos a conocimiento de la Sala A.

Finalmente pasan a sentencia.

IV. Que conforme surge de las actuaciones administrativas acompañadas, el cargo se inicia en atención al cruce de Personas Jurídicas con indicios de actividad que no presentaron declaraciones juradas. Ello motivó el inicio de la fiscalización.

Así, acompañó papeles de trabajo correspondientes al impuesto a las ganancias, 2016; libros IVA Compras e IVA Ventas correspondientes al período fiscal 2016; DDJJ de ganancias y Bienes Personales Sociedades y Participaciones sociales 2016 y los Estados Contables del ejercicio 2016.

Se verificó que había presentado las declaraciones juradas correspondientes al impuesto a las ganancias 2016 con importes en cero. Asimismo, se observó que no presentó declaraciones en los impuestos sobre los bienes personales ni ganancia mínima presunta.

Las declaraciones juradas requeridas fueron presentadas con fecha 10/8/2017, verificándose que fueron confeccionadas con base en los estados contables certificados por autoridad competente, aportados a la verificación.

Tal circunstancia originó un ajuste en su declaración original, presentándose declaraciones rectificativas en el impuesto a las ganancias, de las que resultan saldos a favor del Fisco Nacional.

Ello así, con fecha 29 de noviembre de 2017 se inició el sumario correspondiente, que concluyó con el acto que ahora se impugna.

V. Que en primer término corresponde expedirse en torno a la nulidad articulada, que el recurrente reposa en la ausencia de motivación del acto sancionatorio en crisis.

Ante todo, debe señalarse que del análisis de las actuaciones administrativas acompañadas puede constatarse que se cumplió debidamente con las pautas establecidas en los arts. 70 y siguientes de la Ley 11.683, toda vez que, mediante la resolución dictada, firmada por Juez Administrativo, surgen claramente los hechos tenidos en cuenta para achacarle la conducta reprimida, se le otorgó el plazo correspondiente de 15 (quince) días para que formule su descargo y ofrezca las pruebas que estimare convenientes para la defensa de sus derechos (Vid. 7/8 de los a.a.).

En puntual contestación a los agravios vertidos por la recurrente cabe señalar que la motivación consiste en la exposición de las razones que llevaron al órgano administrativo a emitir el acto, exponiendo los antecedentes de hecho y derecho que precedieron al mismo y justifican su dictado. Ha sido precisada por la doctrina jurisprudencial como “una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales y que desde el punto de vista del particular o administrado traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto (conf. S.C.B.A., “Ferrara”, DIBA, 94-13).

En ese contexto, la defensa debe ser rechazada toda vez que de la simple lectura del acto impugnado se desprenden claramente las explicaciones respecto a los elementos tenidos en cuenta para llegar a la conclusión inserta en su parte resolutive. En definitiva, los agravios se emparentan más con la discrepancia con las conclusiones del juez administrativo que con la ausencia de motivación.

En consecuencia, corresponde rechazar la defensa opuesta, con costas.

VI. Que sentado lo que antecede, debo expedirme sobre la procedencia de la sanción aplicada, que el ente fiscal subsume en los arts. 46 y 47, inc. a) de la Ley 11.683.

Debe tenerse presente que en materia de ilícitos materiales por defraudación tipificados en el art. 46 de la ley de procedimientos fiscales se deberá respetar la secuencia que se describe seguidamente, en orden a determinar si se verificaron sus elementos tipificantes.

En primer término se debe analizar el aspecto objetivo, es decir, evaluar la presencia de la conducta antijurídica y si en su caso, no existió causal que enervara su antijuridicidad.

Comprobada la presencia del elemento objetivo corresponde analizar la imputabilidad del autor. La norma exige la acreditación no sólo de la conducta descrita sino la presencia de un accionar engañoso o malicioso mediante hechos concretos. Ello por cuanto en materia sancionatoria es aplicable el

principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Al respecto, no resulta ocioso destacar que la defraudación fiscal se configura con la comisión de un ardid o engaño, es decir, con la realización de una conducta dirigida a evadir el tributo. Como señala la doctrina, “el engaño es, ante todo, expresión objetiva de una falsedad subjetivamente pensada”. Debe existir la conducta falsa, pero esa falsedad debe ser conocida por el sujeto activo de la defraudación.

Y ello es así toda vez que “El elemento tipificante del art. 46 de la Ley 11.683 está constituido por la intención defraudatoria cuya descripción genérica puede esbozarse como representación de aquellas circunstancias de hecho que correspondan a los elementos constitutivos esenciales de un delito. No obstante, no basta para constituirlo la presencia de elementos genéricos configurantes, es decir, la conciencia de la criminalidad del acto y la dirección de la acción, pues el aspecto subjetivo del tipo establecido está definido de manera especial y requiere instrumentación expresa a través de “declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas”. (conf. Damarco, Jorge H. (Director) “Tratado Jurisprudencial y Doctrinario”, Derecho Tributario. Régimen Penal Tributario e Infracciones”, Cap. XXI, “Multas por defraudación”, Ed. La Ley, Bs. As, 2010, p. 304).

Bajo esas premisas, sólo resta afirmar que será el ente fiscal el encargado de comprobar la existencia de ambos elementos.

VII. Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió para el encuadre de la conducta del recurrente, al art. 47 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998) que presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando se verifiquen algunas de las situaciones que se describen en sus cinco incisos.

Como sostuviera recientemente, “dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado la estructura lógica de su juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probabilísticos. La doctrina las ha definido como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

“En el caso de las presunciones contenidas en el artículo citado, el legislador, a partir de un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante, que son los descriptos en sus incisos) y que debe ser probado por el ente fiscal, elabora a partir de él una regla de experiencia que nos indica cómo es – generalmente– el orden natural de las cosas y a partir del cual deriva una afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (inferido, presumido, fundado). En la especie, deriva la afirmación de que existió la voluntad de producir declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, que posibilita tener por cierto que existió un obrar en fraude al Fisco.

Según Bielsa, la presunción jurídica no es una fórmula legal puramente artificial o imaginaria, sino una disposición legislativa que tiene fundamento en la realidad, pues la ley funda la presunción en el hecho de que en general eso casi siempre ocurre (“presumptio sumitur ex eo quod prelumque fit”), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pág. 580)”.

VIII. Que analizados los antecedentes administrativos, el informe de la inspección actuante y la resolución aquí atacada, y a falta de probanzas en contrario aportadas por la actora, se desprende que el accionar del Fisco Nacional resultó ajustado a derecho al encuadrar correctamente la conducta de la apelante a

tenor de lo dispuesto en el art. 47, inc. a) de la Ley 11.683 (t.o. vigente), por las razones que a continuación se exponen.

En el acto administrativo impugnado se imputa a la recurrente la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas al haberse detectado, la falsedad de los datos consignados en las declaraciones juradas originales y la realidad económico fiscal de la recurrente que implicó una sustracción importante de su obligación de pago. Obsérvese que la administración pudo comprobar la grave contradicción entre las declaraciones juradas presentadas –en cero– y los papeles y registros que le deben servir de base, que una vez analizados, llevaron a la recurrente a rectificar sus declaraciones y declarar un impuesto a ingresar de \$ 116.116. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

Conforme se desprende de las actuaciones llevadas adelante, el organismo fiscalizador efectuó las observaciones que conllevaron a considerar el accionar de la actora en una conducta dirigida a defraudar al Fisco Nacional, originándose un mayor impuesto a ingresar; y en consecuencia encuadró su conducta en las previsiones del art. 47 inc. a) de la Ley 11.683 al presumir una conducta dolosa que permite extraer la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

No obstante que las diferencias detectadas por el Organismo Fiscal fueran en definitiva regularizadas por la recurrente mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas antes de la vista, no puede sin embargo eximirla de su responsabilidad, al no haber aportado en la causa medios probatorios que conlleven a desvirtuar la solución arribada en el decisorio administrativo en crisis.

En esa dirección los argumentos de la recurrente, que se dirigen a una defensa dogmática sin aportar elementos de prueba que destruyan el accionar fiscal y las presunciones aplicadas, se limitan a esgrimir ausencia de conducta dolosa y un accionar espontáneo que en atención a los hechos aquí relatados no resultan suficientes, pues no es ocioso resaltar que sus declaraciones juradas rectificativas, fueron consecuencia del accionar fiscalizador lo que les quita espontaneidad (Vid. entre muchos otros, C.N.FED. CONT. ADM., Sala II, “Aerofarma Laboratorios S.A.I.C.”, 6/3/14).

En suma, mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas ha quedado claramente acreditada la grave contradicción entre la documentación y registros contables, que justifica la sanción aplicada, correspondiendo a la recurrente la acreditación de las circunstancias que la eximan de responsabilidad o que demuestren la ausencia de intención de defraudar al Fisco. (Vid. en idéntico sentido, C.N.FED. CONT. ADM., Sala II, “Lagos Mármol, Jorge”, 20/3/14; Sala IV, “Business Professional Group IT S.A.”, 11/12/12; Sala V, “Servicios Integrales BMB S.A.”, 12/4/16, entre muchos otros).

IX. Que resulta oportuno destacar que las presunciones aplicadas “guardan un orden lógico entre los hechos económicos (entre los cuales se halla el imponible), sus comprobantes contables o documentos jurídicos destinados a servir de prueba de aquéllos, las registraciones o asientos, donde se sintetiza esa información, incluyendo el balance impositivo, donde esa síntesis se estructura en relación con la determinación de los impuestos. Cualquier interrupción en esa cadena, voluntaria o involuntaria, que ocasione o no perjuicio fiscal, por error o inexistencia de alguno de sus pasos daría por configurada la materialidad de un ilícito. Formal, si no hay perjuicio fiscal; material en caso contrario. A título de culpa, si no hay error excusable ni intencionalidad probada por prueba directa o presuncional; a título de dolo en la hipótesis contraria” (Conf. L.N. Gurfinkel de Wendy y E.A. Russo, “Ilícitos tributarios”, pág. 201 y sgtes.). En esa dirección, no puede decirse que el ente fiscal extrajo “automáticamente” la conclusión de

que cabía la responsabilidad establecida en las normas en las que funda su acto sancionatorio. Muy por el contrario, funda el mismo en hechos concretos y probados, claramente determinados.

Finalmente, es menester tener presente que –como sostiene la recurrente– si bien la presentación de declaraciones juradas inexactas no puede ser considerada como un elemento constitutivo de la conducta que se le imputa, no menos cierto es que ello acarrea consecuencias jurídicas que deben ser tenidas en cuenta. Ello por cuanto el art. 13 de la Ley 11.683 dispone que “la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que definitiva liquide o determine la Administración Federal de Ingresos Públicos hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. **El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad**” (el destacado es propio).

Ello así, la ley es clara al otorgar a la presentación de las declaraciones juradas carácter definitivo, con precisos y trascendentes efectos jurídicos. Por tanto, si bien se encuentra sujeta a verificación y es susceptible de ser modificada por el ente fiscal y mientras éste no la impugne y la sustituya por una determinación de oficio, es el instrumento que regula la existencia y medida de la obligación tributaria y acarrea para el declarante dos responsabilidades distintas: una en cuanto al impuesto declarado, toda vez que no podrá ser reducido por presentaciones posteriores, salvo errores de cálculo; y otro, en el campo represivo, por cuanto hace al declarante responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que una presentación posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad. Máxime si se tiene en cuenta que la rectificación de la declaración jurada no puede ser considerada espontánea ni tempestiva, atento a que fue consecuencia del accionar fiscalizador, por lo que debe ser tomado en consideración como corroborante de la concurrencia del elemento subjetivo requerido para tener por cometido el ilícito que se le imputa.

X. Que en orden al agravio tendiente a que se aplique la “teoría de la insignificancia o bagatela” cabe señalar aquél no se vincula de manera alguna con el hecho de que en el caso no se hubiese registrado un perjuicio fiscal. Por otra parte, tampoco cabe su aplicación en la medida en que dicha figura presupone la constatación de una evidente desproporcionalidad entre la conducta reprochada y la sanción aplicada, supuesto que no se da en la especie, toda vez que la sanción aplicada luce razonable y ajustada a derecho.

XI. Que con relación al planteo referido a la aplicación de la Instr. Gral. A.F.I.P. 4/99, cabe recordar que aquellas normas no son obligatorias para la administración ni para este Tribunal. En efecto, es dable destacar que son reglamentos internos, circulares, órdenes de servicio, actos administrativos emitidos por la administración pública tendiente a regular su propia organización o funcionamiento interno. Los destinatarios son los funcionarios y empleados públicos y no los administrados o personas particulares. Dichos actos de administración no producen efectos con relación a los administrados, pues, correspondiendo a la actividad interna de la Administración Pública agotan su eficacia dentro de la esfera de ésta sin proyectarse hacia lo exterior de ella o más allá de tal esfera. En principio, el acto de administración es “res inter alios acta” para el administrado. El acto administrativo emitido al margen de las instrucciones, circulares, etc. es válido, puesto que el no cumplimiento de éstos no vicia el acto” (Marienhoff, Miguel S.: “Tratado de derecho administrativo” - T. II - págs. 680 y ss.) (ver TFN - Sala C - “Ricardo Almar e hijos SA” - 2/8/1999).

XII. Que finalmente entiendo oportuno referirme a la aplicación del art. 49 de la Ley 11.683, según la redacción dada por la Ley 27.430.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro máximo Tribunal ha dicho que en materia penal tributaria resultan aplicables las normas del Código Penal, en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código, por ser incompatible la norma penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella, con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos: 211:1567; 287:74 entre muchos otros).

Ello así, resulta imperioso recordar que el principio general es la irretroactividad de la ley penal, de modo que debe entenderse que aquélla debe aplicarse sólo a hechos acaecidos luego de su puesta en vigencia. Como bien explica el Dr. Zaffaroni, “la garantía de legalidad (art. 18 de la Constitución Nacional) tiene el claro sentido de impedir que alguien sea penado por un hecho que, al tiempo de comisión no era delito, o de impedir que a quien comete un delito se le aplique una pena más gravosa que la legalmente prevista al tiempo de la comisión. Puesto que este –y no otro– es el objeto de la proscripción de la ley penal ex post-facto, el principio general de irretroactividad de la ley penal reconoce una importante excepción, consistente en la admisión del efecto retroactivo de la ley penal más benigna” (Zaffaroni, Eugenio R., “Manual de Derecho Penal, Parte General, Ediar, Bs. As, 1988, pág. 177).

Ahora bien, debe tenerse presente que tales leyes no sólo las que contienen precepto, sanción, sino también aquellas relacionadas con el derecho penal de fondo, y que por ello lo complementan, como son –por ejemplo– las disposiciones relativas a la extinción de las acciones penales, la probation, etc. El concepto de ley penal más benigna receptada en el Código Penal debe ser aplicado –entonces– a todas las normas que conforman el concepto de ley penal.

En esa dirección, el mencionado autor enseña que la ley penal más benigna “puede tratarse de la creación de una nueva causa de justificación, de una nueva causa de inculpabilidad, de una causa que impida la operatividad de la penalidad, etc. Por otra parte, la mayor benignidad puede provenir también de otras circunstancias, como puede ser un menor tiempo de prescripción, una distinta clase de pena, una nueva modalidad ejecutiva de la pena, el cumplimiento parcial de la misma, las previsiones sobre condena condicional, libertad condicional, etc.” (op. Citada, pág. 178 y sgtes.).

En ese contexto, las disposiciones contenidas en el art. 49 de la ley ritual deben considerarse comprendidas en aquella garantía toda vez que no hacen más que establecer condiciones de punibilidad, pues disminuyen el monto mínimo de los tipos contenidos en los arts. 45 y 46 del texto legal, cuando se verifican los requisitos establecidos por aquel precepto. Criterio que se ve ratificado por el propio legislador que distinguió dicho precepto de los otros, en un título específico y separarlo en un capítulo que denominó “Disposiciones comunes, **eximición y reducción de sanciones**” (conf. art. 203 de la Ley 27.430 dispuso que dispuso su sustitución. El resaltado es propio).

XIII. Que aclarado lo que antecede, cabe señalar que en el acto en recurso, el Juez administrativo recurrió válidamente a la norma vigente al momento de cometerse la infracción (art. 46 de la Ley 11.683), sin apartarse del principio general en atención a que aplicó el mínimo de la escala previsto.

En tanto, con respecto a la aplicación vinculada con los aspectos que llevan a la reducción de la sanción, art. 49 de la ley según la redacción dada por la Ley 27.430, debo advertir que a mi criterio, en lo que refiere a la infracción en trato, resulta más benigna.

En efecto, a fin de determinar si una norma es más benigna debe analizarse un caso en concreto, pues “Ante la complejidad de los elementos que pueden tomarse en consideración para determinar cuál es la ley penal más benigna, no es posible hacerlo en abstracto, sino que se debe plantear frente al caso concreto. De esta manera, se resuelve hipotéticamente el caso conforme a una y otra ley, comparándose luego las soluciones para determinar cuál es la menos gravosa para el autor. En esta tarea, deben tomarse por separado una y otra ley, pero no es lícito tomar preceptos aislados de una y otra, sino cada una en su totalidad”. Op. Citada, pág. 179).

En ese contexto, el actual art. 49 de la ley de rito, disminuye el monto de la reducción, que antes era de un tercio y en la actualidad es de un cuarto, cuando el contribuyente presenta declaraciones juradas originales o rectificativas en el lapso habido entre la notificación de una orden de intervención y la notificación de una vista previa conferida a instancias de la inspección, situación que se da en la especie.

XIV. Que en mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución venida en recurso en tanto gradúa la multa aplicada en el mínimo legal contemplado en el art. 46 de la Ley 11.683, la que debe quedar reducida a un cuarto en virtud de lo que establece el actual art. 49, del mismo texto legal. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que adhiere al relato de los hechos efectuado por la Dra. Guzmán y en cuanto rechaza la nulidad opuesta por la actora, con costas (considerando V).

II. Que en cuanto a la procedencia de la sanción aplicada en autos, debe señalarse que el art. 46 de la Ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

Que en cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y con la presentación de la declaración jurada rectificativa, corresponde concluir que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada.

Pero, que la declaración jurada original sea a todas luces inexacta no lleva, indubitadamente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa ni que su rectificativa confirme defraudación alguna.

Que, en este sentido, cabe resaltar que, como lo ha señalado la Sala C in re “SOFOCA S.A. s/recurso de apelación” (18/02/1999), la sola rectificación de las Declaraciones Juradas no implica de por sí la aplicación directa de sanción, por considerar tal conducta como demostrativa de una voluntad previa de defraudar ni, por el contrario, pueda ser entendida como eximente de toda pena. Toda pretensión punitiva debe basarse en elementos de convicción lo suficientemente contundentes.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el art. 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Que del primer cuerpo de las actuaciones administrativas sumariales surge (fs. 6) que el origen del cargo es a partir de un cruce de información general, no en particular a la apelante, mediante el cual quedan en evidencia personas jurídicas que no presentaron su declaración jurada pese a tener indicios de actividad.

Que antes de preseleccionarse el caso y asignarse al agente de verificaciones que emite el primer requerimiento –esto es entre el 16 y el 19 de junio del 2017– el propio actuante deja constatado en el informe final que, entre la documentación aportada, la actora había presentado una multinota el día 26 de abril del 2017, fecha cercana a los vencimientos generales, donde solicitaba prórroga para la presentación de la misma. Si bien la presentación se encuentra fuera de procedimiento normativo y la administración no se encuentra habilitada a otorgar esta dispensa, la misma pone de manifiesto la actitud responsable del contribuyente que ante la imposibilidad de presentar en término su obligación pone tal circunstancia en conocimiento de la propia administración aún a sabiendas que esto no evitará la intimación pertinente.

Que, por otro lado, queda en evidencia la oportuna ausencia de estados contables, base para el cálculo del gravamen, ya que los mismos tienen fecha 27 de Julio del 2017, tal la consignada por el contador público que emite en esa fecha el “informe del auditor independiente”, misma fecha en que la asamblea aprueba dichos estados contables, procediendo a presentar la pertinente declaración jurada requerida por el fisco el 10 de agosto del 2017 y cumplimentando el requerimiento, que pone fin a las actuaciones administrativas, el 14 de agosto del 2017.

Que frente a lo expuesto no se observa que en el expediente, más allá de lo meramente automático y formal de la verificación, que se haya acreditado mediante una profunda investigación que demuestre una serie de hechos comprobados, graves y precisos, que se desplegó una maniobra delictiva tendiente a defraudar al fisco.

En esta inteligencia, se advierte que el Fisco no encontró pruebas concretas de la conducta dolosa que intenta presumir, amparándose en el inc. a) del art. 47 que establece: “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del art. 11”.

En el presente caso, si bien nos encontramos ante una evidente diferencia entre el monto originalmente declarado y el posteriormente rectificado, dicha situación no alcanza por sí sola para justificar el encuadre en el citado inciso.

El elemento subjetivo del art. 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, al citado inc. a) del art. 47 que contiene una presunción de voluntad defraudatoria del supuesto infractor, que admite prueba en contrario, pero que se apoya a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe una “grave” incidencia o contradicción sobre la determinación de la materia imponible.

Que la “gravedad” de una acción u omisión, como toda subjetividad, depende la percepción del observador.

Recordemos que el subjetivismo es una tendencia filosófica que valora al sujeto observador como lo fundamental en cualquier proceso de pensamiento y hace depender de él, en mayor o menor medida, la ontología –el ser– de las cosas y por eso es lo contrario al objetivismo que entiende que las cosas son externamente válidas o reales por sí mismas con independencia del observador o su experiencia, cosa que el subjetivismo niega.

Quiero decir que si bien el Fisco puede presumir la voluntad defraudatoria a través de los aludidos incisos y a partir de ahí le corresponde al supuesto infractor probar en contrario, no es menos cierto que corresponde al propio organismo fiscal, sin hesitación, hacer conocer con certeza y fundamento porqué

entiende que existe una “grave incidencia o contradicción” y no sólo hacer una transcripción literal de la norma.

Es el Fisco quien debe dar a conocer entonces su propia subjetividad, su valoración de la gravedad para recién allí poder disparar la figura del inc. a) del art. 47 y hacer que su apreciación propia, personal e individual pueda ser valorada, compartida o refutada por el supuesto infractor y eventualmente por el juzgador.

Al respecto, tal como lo expresara la Sala B en la causa “Cochería Tacuarí de Campos y Cía. S.C.A. s/recurso de apelación” (sentencia de fecha 11/02/2008), es necesario que el juez administrativo fundamente que la merma de materia imponible reúne la calidad de “grave”.

Que intentar apreciar la gravedad en cuanto a la cuantificación de la diferencia pecuniaria, nos llevaría a extremos pocos felices e inciertos cuando se trata de discernir la motivación de una conducta. Pretender que la contradicción es grave sólo porque se parte de una declaración en cero haría que cualquier monto rectificado, sin importar su magnitud, sea considerado en términos relativos como grave pero si la declaración no fuera presentada en cero sino simplemente por un monto menor al rectificado llevaría al juzgador a establecer de manera seguramente impropia cuándo es grave la diferencia y cuándo no.

Que cuando el inciso en crisis se refiere a la gravedad de la contradicción debe entenderse vinculado a los hechos acaecidos, que involucren esa documentación o registro de respaldo, que pudieron haber llevado a mermar la base imponible de un gravamen de manera ardida o engañosa.

Que en el caso analizado, la contradicción aludida ni siquiera puede sugerirse porque resulta palmariamente expuesto que la tarea de verificación no involucró la compulsión de libros ni registros ni documentación, por lo cual el inciso de marras no debió ser aplicado como presunción de dolo.

Por todo lo descripto, no se aprecia que el organismo recaudador haya sustentado debidamente su conjetura como para avalar que se haya cometido una conducta defraudatoria suficiente para aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley procedimental.

Que no obstante, ello no implica que la conducta fiscal de la contribuyente quede impune.

Que la actora ha aceptado la inexactitud en el ingreso debido del gravamen en cuestión mediante la presentación de su declaración jurada rectificativa.

Que la figura del art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) requiere la culpa en su tipo penal, cuando se omite el pago de impuestos por ser inexacta la declaración jurada presentada y en tanto no exista error excusable.

Que ello conlleva al encuadramiento de su conducta en el art. 45 de la ley de rito, en su mínimo legal al apreciarse la falta de diligencia necesaria para tener en fecha oportuna sus estados contables y liquidar el gravamen pertinente.

Que las sanciones previstas en la ley procedimental son de naturaleza penal y a tal efecto resulta de aplicación el principio consagrado en el art. 2 del Código penal de la Nación en lo que hace a la aplicación de la ley penal más benigna, esto es que “Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna.

Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho”.

Que en este sentido la norma del art. 45 aplicable al caso es la que regía con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 24.730 (B.O. 29/12/2017).

Que la viabilidad de la recalificación legal ha sido reconocida en reiterados pronunciamientos de este Tribunal (“Dicca ICSA” Expte. N 2 8.707-I y “Weiss Leandro Segismundo” Expte. Nº 34.172-I, ambos confirmados por la Alzada; “Ricciuto, Nicolás” Expte. Nº 13.453-I, del 28/7/94; “Rosencovich, Alejandro” Expte. Nº 13.123-I, del 20/3/95; “Sanchez, Antonio Osvaldo” Expte. Nº 16.354-I, del 6/8/99 de esta Sala –entre otros–), siempre que no se agrave la sanción.

En virtud de lo expresado, ante la falta de argumentación suficiente por parte del Fisco Nacional para encuadrar la conducta del contribuyente en el art. 46 de la Ley de Procedimiento Tributario, la existencia de impuesto omitido y la ausencia de alguna causal que permita tener por configurado un error excusable, corresponde reencuadrar la sanción impuesta a la apelante en la figura del art. 45 de la ley de rito, en su mínimo legal.

Que en cuanto a la aplicación del art. 49 de la Ley 11.683, adhiero a los fundamentos expuestos en el considerando XIII del voto de la Vocal preopinante.

Por ello corresponde reencuadrar la multa aplicada en el tipo comisivo previsto en el art. 45, en su mínimo legal (50%), con la reducción a un cuarto prevista en el art. 49, en su actual redacción.

III. En cuanto a las costas, toda vez que la sanción ha sido reencuadrada y que ambas partes resultaron parcialmente vencedoras y vencidas, procede que se fijen las mismas en proporción a los respectivos vencimientos, de acuerdo al principio de la derrota dispuesto en el art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

El Dr. Pérez dijo:

I. Que adhiero al relato de los hechos que efectúa la Vocal instructora como así también a los fundamentos expuestos en el Considerando y de su voto para rechazar el planteo de nulidad introducido en autos por la parte actora, salvo en lo que respecta a la imposición de costas en dicho aspecto.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Feroli, Jorge Oscar” (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto “... al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto –en materia de costas– que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial ...”.

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia en cuanto “Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue

tratada y resuelta en la sentencia de fondo y –tal como lo puso de relieve el a quo– la actora la planteó “como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal” (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia” (B-485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

II. En lo que hace a la cuestión de fondo traída a decisión de este Tribunal, comparto las consideraciones vertidas por el Dr. Marchevsky votando en el mismo sentido en cuanto a que corresponde reencuadrar la sanción aplicada en la figura del art. 45, en su mínimo legal, con la reducción a 1/4 prevista en el art. 49 de la Ley 11.683 (tv.). Asimismo adhiero a la imposición de costas dispuesta en proporción a los respectivos vencimientos.

Por ello, en mérito al resultado de la votación que antecede por mayoría,

SE RESUELVE:

1.º) Rechazar la nulidad articulada por la actora. Con costas.

2.º) Reencuadrar la sanción aplicada en el art. 45, en su mínimo legal (50%) con la reducción a un cuarto prevista en el art. 49, en su actual redacción, de la Ley 11.683 (t.o.v.).

Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

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

Fdo.: Laura A. Guzmán, Rubén A. Marchevsky y José Luis Pérez (vocales).