

Jurisprudencia

Buenos Aires, 4 de abril de 2019

Fuente: circular de la repartición

Procedimiento tributario. Infracciones y sanciones. [Ley 11.683 –arts. 46 y 47, inc. a\)](#)–. 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. Las declaraciones juradas rectificativas fueron consecuencia del accionar fiscalizador, no supone una acción espontánea. Se confirma la multa apelada. Mena Christian Ricardo s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.

El Dr. Martín dijo:

I. Que a fs. 25/39 Cristian Ricardo Mena interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 28 de mayo de 2012, dictada por la jefa (int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Mendoza de la A.F.I.P.-D.G.I., en la que se le aplica una multa en el impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2010, equivalente a dos veces el impuesto omitido en los términos de los arts. 46 y 47, inc. a) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.) y graduada en un tercio del mínimo legal establecido en el art. 49 de la ley de rito.

Manifiesta que la actividad principal en la que se encuentra inscripto es el de transporte automotor de cargas, a su vez es director y accionista tanto de Transporte Mena S.A. así como también de Jertob S.A.

Explica que la operación realizada que motivó el ajuste efectuado por el Fisco nacional, resulta de la compra de una camioneta Toyota Prado en la empresa Yacopini Inversora S.A. para incorporarla como aporte a Jertob S.A. Afirma que sólo utilizó como medio de pago una camioneta Mitsubishi Montero y el saldo restante fue abonado con cheques de pago diferido de propiedad de la firma Transporte Mena S.A. Al momento de la compra del vehículo y al emitirse la factura, la concesionaria confeccionó mal la misma poniendo el nombre del Sr. Mena en vez de Jertob S.A.

Que ese hecho provocó innumerables reclamos a la concesionaria para que corrijan la factura y recién en enero de 2011 la empresa emitió una nota de crédito anulando la factura emitida de octubre de 2010 y el contribuyente aclara que en todo momento él solo actuó como nexo entre las dos empresas.

Agrega que en su declaración jurada del impuesto a las ganancias 2010 se incluyó el saldo de la cuenta particular de Transporte Mena S.A. que solo contenía algunos de los cheques de pago diferido vencidos al 31 de diciembre de 2010 utilizados en dicha transacción comercial.

Establece que la multa no guarda relación con las actuaciones que le sirven de antecedente, el Fisco no sólo no demuestra el fraude, no aclara o prueba el mismo, por lo que la sanción es injusta y aplicada sin fundamento. Agrega que el ente recaudador nada dice al respecto, se remite a las constancias de Autos sin señalar qué hecho pueda tomarse como elemento constitutivo de alguna maniobra defraudatoria, ya que no existió alguna que motivara la rectificación de la DD.JJ. por haber sido ésta espontánea.

Niega que se dé el presupuesto previsto en el inc. a) del art. 47 citado y afirma que no puede partirse de una presunción para arribar a otra y así imponer la multa, citando a tal fin entre otros, el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación “in re” “Mazza Generoso y Alberto”.

Subsidiariamente, opina que el tipo penal descrito por el art. 46 de la ley de rito no se adecua a su conducta, toda vez que estima no fue dolosa y en su caso, la multa encuadraría en el art. 45 de la Ley 11.683. Por las razones que expone, la doctrina, la jurisprudencia que invoca y la prueba documental ofrecida, peticiona se revoque la multa impuesta. Hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 46/56 vta. el Fisco nacional contesta el traslado conferido. En primer término adhiere y afirma los fundamentos de la resolución recurrida y rechaza los argumentos que el contribuyente reitera de la contestación de la vista.

Sostiene que el hecho de haber presentado la DD.JJ. de impuesto a las ganancias rectificativa, como consecuencia de una inspección de por medio, y ante de que se le confiriera la vista del art. 17 de la Ley 11.683, no lo deslinda de responsabilidad, toda vez que si no hubiese existido dicha fiscalización el Fisco no hubiese tenido conocimiento de que está ingresando menos impuesto del que le correspondía al contribuyente.

Expresa que resulta llamativa la postura de la apelante al ampararse en el hecho de que al haber rectificado la DD.JJ. del impuesto a las ganancias de manera voluntaria no existiría el elemento doloso, ya que presentó la misma como consecuencia de la fiscalización llevada a cabo por el organismo recaudador.

Asimismo, se opone al pedido subsidiario de aplicación del art. 45 de la ley de rito, expresando que el comportamiento asumido por la firma fue fraudulento, al haber consignado datos inexactos de grave incidencia para la determinación del impuesto lo que está demostrado con los elementos agregados en las actuaciones administrativas, señalando que, para dilucidar la ocultación, fue necesaria la verificación por parte del ente fiscal.

Considera que el Fisco no ha determinado presuntivamente la deuda sino que a raíz de la verificación iniciada resultó que la actora consignó cifras inexactas en las declaraciones juradas del impuesto, por lo que considera inaplicable la jurisprudencia que invoca la contraria.

Se opone a la prueba ofrecida por la contraria y por la jurisprudencia y doctrina que reseña, las razones de hecho y de derecho que expone, solicita que se rechace el recurso de apelación interpuesto. Pide que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución recurrida, con costas, y hace reserva del caso federal.

III. A f. 76 se elevan los Autos a conocimiento de la Sala "D" y a f. 79 se ponen los Autos para dictar sentencia.

IV. Que la sanción recurrida se origina en el sumario DI RMEN/235898/12 incoado como consecuencia de la inspección iniciada el 17 de noviembre de 2011 y finalizada el 31 de enero de 2012. Que en el informe final los inspectores detallan que se circularizó a la concesionaria Yacopini Inversora S.A. para que aporte toda la documentación referida a la operación de compra de un rodado efectuada por el fiscalizado en el mes de octubre de 2010. Por este motivo se generó la O.I. N° 688.325 para que se analizaran las DD.JJ. de ganancias 2010, de impuesto al valor agregado (I.V.A.) período 01/2010 a 12/2010 y de bienes personales 2010, detalle de bienes aportados por el contribuyente y bienes registrables de la firma Jertob S.A. entre otra documentación.

Como resultado de la presente inspección el contribuyente presentó la declaración jurada rectificativa del impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2010 con fecha 27 de enero de 2012.

Que el art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) dispone que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido”.

A su turno, el art. 47 en su primer inciso dispone que: “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”.

V. Que no se encuentra en discusión que la recurrente conformó el ajuste fiscal mediante la presentación de la declaración jurada rectificativa, configurando así el aspecto objetivo de la sanción recurrida.

Con respecto al elemento subjetivo del ilícito, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales –Sala I, “Pereda, Francisco (T.F. 34.6034) c/D.G.I.” del 12/12/13 y “Mora y Araujo Manuel c/E.N.-A.F.I.P.-D.G.I.-R. 812/2004 (RNOR) s/D.G.I.” del 8/4/14–.

Si bien la recurrente invoca en su favor la falta de elemento subjetivo, la ausencia de culpa debe ser probada toda vez que haber incurrido en un error de hecho o de derecho es causal de absolución si el mismo es excusable. Que la rectificación voluntaria que en la especie se ha operado no supone una acción espontánea, toda vez que la misma se concretó a raíz, con motivo de y durante la actuación fiscalizadora, 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, toda vez que, habiendo conformado oportunamente el procedimiento practicado por la inspección actuante, no puede ahora la recurrente alterar las consecuencias de sus propios actos, ya que la conformidad dada supone el claro reconocimiento de que las declaraciones juradas originales presentadas no se ajustaban a la realidad.

Que las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario y en tal sentido es 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, sin que en esta instancia, la recurrente haya aportado prueba alguna conducente a desvirtuar la sanción aplicada. Que si bien el art. 164 de la Ley 11.683 –t.o. en 1998– ordena al Tribunal Fiscal impulsar de oficio las causas sometidas a su consideración y lo autoriza, para establecer la verdad de los hechos, a apartarse de lo alegado por las partes, ello no supone que deba ser el juzgador quien tome la iniciativa en la producción de las pruebas que a ellas corresponde, ni que su misión sea la de reemplazarlas en esa actividad.

Que lo expresado deja sin sustento el argumento invocado por la actora de haber procedido sin dolo. Al respecto, es dable aclarar que, como se desprende de los considerandos de la resolución apelada, el juez administrativo evaluó las circunstancias del caso al fijar la sanción impuesta en el mínimo legal con la reducción a un tercio, es decir un tercio de dos tantos del importe del tributo, por aplicación de las disposiciones del art. 49 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.).

Asimismo, el hecho de que la recurrente presentara la declaración rectificativa antes de que se corriera la vista prevista en el art. 17 de la Ley 11.683 suscitó que el procedimiento de determinación de oficio nunca se iniciara, situación ésta que habilita al Fisco a exigir el ingreso de los importes conformados y, a su vez y como consecuencia de ello, la aplicación de la multa se orientó siguiendo el procedimiento reglado por los arts. 70, 71 y cs. de la Ley de Procedimiento Tributario, con la instrucción del sumario que ahora nos ocupa, resultando así improcedente el planteo esgrimido por la actora en cuanto considera que por la simple aceptación del ajuste antes de que se corriera la vista del art. 17, la conducta imputada no se habría consumado.

VI. Que en virtud de lo expuesto, debe concluirse que las razones invocadas por la recurrente no resultan relevantes a los efectos de eximirla de responsabilidad, por lo que corresponde confirmar tanto la sanción aplicada como su graduación. Asimismo, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurada la misma, sin que surjan de Autos elementos que justifiquen una dispensa, debiendo rechazarse –como lógica consecuencia–, el pretendido reencuadre de la conducta en la figura omisiva prevista en el art. 45 de la Ley 11.683, ello por cuanto, la presunción de dolo contemplada en el art. 47, no fue debidamente desvirtuada por la recurrente quedando descartada, en consecuencia, la aplicación de una figura culposa, tal y como pretende la actora en sus agravios. Las costas se imponen a la vencida.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que adhiero en lo sustancial al voto del Dr. Martín en cuanto resuelve confirmar la multa impuesta en la resolución apelada, con costas.

II. 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 (cfr. Sala IV de la Alzada “in re” “MG Promociones S.R.L.”, sentencia del 9/9/14).

En efecto, el art. 47 de Ley 11.683, establece presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa –conf. CANACF (Sala V), “in re”: “Beleza S.A. (T.F. 21382-I) c/D.G.I.”–. En el caso concreto –según el Fisco– existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en virtud del art. 47 inc. a), ésto es que: “medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del art. 11”.

Que no es motivo de debate que la recurrente conformó el ajuste practicado y que presentó la declaración jurada rectificativa pertinente durante la fiscalización. Ello así, conforme lo establece el art. 13 de la Ley 11.683, 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. En virtud de ello, 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 que brindara supone reconocer que las declaraciones presentadas anteriormente no se correspondían con la realidad impositiva.

Sentado ello, del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales.

Que de acuerdo con lo planteado por el recurrente (vide f. 38 de Autos), no escapa a la suscripta el criterio fijado por la Corte Suprema de Justicia "in re" "Mazza Generoso y Mazza Alberto" del 6/4/89 (Fallos 312:447), donde se sostuvo que las presunciones otorgadas por la ley para determinar la obligación tributaria, no resultaban aptas para presumir una conducta fraudulenta del contribuyente, doctrina que ha sido mantenida en las sentencias dictadas en las causas "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo (T.F.N. 10.582-I) c/D.G.I." - 31/3/99 y "Montenegro Hermanos Sociedad Anónima e/D.G.I." - 24/8/00. Que a tenor de la jurisprudencia reseñada se advierte que dicha presunción, no permite por sí solo tener por configurada una infracción dolosa o un delito penal. En cambio, ello es posible si se acredita, con otros medios de prueba, que existió una intencionalidad de defraudar al Fisco, mediante el empleo de un ardid o engaño, situación que entiendo se verifica en el caso, puesto que, existe una actividad marginal desarrollada por el recurrente, que fue descubierta merced a la labor inspectora del Fisco.

Ello así, estimo pertinente traer a colación lo expuesto por la Sala V de la Excm. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al resolver la causa "Italiano, Antonio Alberto", con fecha 12/2/08, donde (voto del Dr. Alemany) se expuso que "En el precedente 'Mazza, Generoso' la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los arts. 46 y 47 de la ley por la Ley 23.314 ... En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Asimismo, en dicho precedente se expuso (voto del Dr. Morán) que "En lo que respecta a la causa 'Montenegro', si bien al momento de acaecer el hecho imponible ya habían sido reincorporadas al texto de la Ley 11.683 las presunciones del citado artículo (conf. art. 19, L. 23314 - ADLA XLVI-B-1124-), no corresponde efectuar una aplicación mecánica del criterio allí expuesto. Siendo ésta una cuestión relacionada con el ámbito de la prueba, no puede ser ordenada con el carácter de un mandato ineludible. La fuerza vinculante de una presunción queda siempre al buen juicio del órgano que se encuentra en situación de aplicarla; de modo que podría optar por hacerlo siempre que entienda preservados los derechos fundamentales involucrados en el proceso", para luego agregar que "... ello no puede interpretarse como una prohibición absoluta de aplicar las presunciones de dolo previstas en el citado art. 47, en la medida en que éstas resulten intrínsecamente razonables, y se encuentren acreditados los hechos que determinan su aplicación. Que, en un sentido acorde, esta Sala tiene dicho que la intención defraudatoria –indemostrable en cuanto estado psicológico condicionante de la voluntad del sujeto– 'sólo puede evidenciarse mediante datos objetivos o manifestaciones externas que la pongan de manifiesto, que resultan ser aquellas a las que la ley atribuye ese significado ...' –"Las Pirguas S.R.L. (T.F. 24.592-I) c/D.G.I." - 31/8/07–". En igual sentido la Sala IV de la Alzada "in re" "Yuviet S.A. c/D.G.I." - 9/6/05.

Que en tal sentido, se advierte en el caso concreto que existió una omisión de declarar el impuesto que legalmente correspondía por la existencia de un crédito contra la firma Jertob por un monto de \$ 161.926,86 al inicio del ejercicio 2010 y de \$ 911.713,44 al cierre sin poder justificar que dicho importe incluía el crédito generado por la compra de un vehículo con dinero de su propiedad. Ello así, se advierte una maniobra de parte de la recurrente tendiente a ocultar su realidad impositiva tanto frente al impuesto a las ganancias, lo cual no hubiera sido detectado de no mediar la labor de fiscalización.

A ello debe sumarse que en Autos, ni siquiera se ofreció prueba para demostrar la existencia de una causal que lo exonere de sanción. Que en esta línea, el cimero 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".

IV. En efecto, debe rechazarse el pretendido reencuadre de la conducta en la figura omisiva prevista en el art. 45 de la Ley 11.683 (vide fs. 38/39), ello por cuanto, la presunción de dolo contemplada en el art. 47 inc. a), no fue debidamente desvirtuada por el apelante.

Que por todo lo hasta aquí expuesto, corresponde confirmar la procedencia de la sanción impuesta, así como también la reducción aplicada prevista en art. 49 de la Ley 11.683, para lo cual se tuvo en cuenta la inexistencia de antecedentes de la recurrente (vide f. 4). Costas a la vencida.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto del vocal instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

1. Confirmar la multa aplicada, con costas.
2. Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco nacional, por su actuación en Autos en la suma de pesos novecientos veintiuno (\$ 921) por la representación procesal y de pesos dos mil trescientos dos (\$ 2.302) por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en la etapa cumplida, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432. Se deja constancia que los montos regulados no incluyen el I.V.A.

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

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

Ante mí: Emiliana Mitre, secretaria letrada (int.).