

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 8 de abril de 2019**

**Fuente: circular de la repartición**

**Procedimiento tributario. Presunciones. Por sí solas no configuran una infracción dolosa o un delito penal. Ello se debe acreditar con otros medios de prueba. Se advierten maniobras de parte de la recurrente tendientes a ocultar su realidad impositiva, que no hubieran sido detectadas de no mediar la labor de la fiscalización y que dan cuenta del debido perfeccionamiento de las presunciones utilizadas en el caso de la [Ley 11.683 –art. 47, inc. a\)–](#). Se confirman las resoluciones apeladas. AME S.R.L. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.**

En la ciudad de Buenos Aires, a los 8 días del mes de abril de 2019, reunidos los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (vocal titular de la Vocalía de la 10.ª Nominación), Agustina O’Donnell (vocal titular de la Vocalía de la 11.ª Nominación) y Daniel Alejandro Martín (vocal titular de la Vocalía de la 12.ª Nominación) para resolver el Expte. 23.114-I, caratulado: “AME S.R.L. s/recurso de apelación” y su acumulado Nº 23.291-I, caratulado: “Boeri María Fernanda s/recurso de apelación”.

La Dra. O’Donnell dijo:

I. Que a fs. 12/16 vta. y 70/74 se interponen sendos recursos de apelación contra dos resoluciones emitidas por la Dirección Regional Santa Fe de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Por la primera de ellas, la Nº 54/04, de fecha 23 de febrero de 2004, se determina de oficio la obligación de AME S.R.L. en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2001 y 2002 intimándola a ingresar la suma de \$ 51.926.74, con más sus intereses resarcitorios, y se aplican dos multas, una de defraudación por el período fiscal 2001 y otra de omisión por el período fiscal 2002. Por la segunda Res. Nº 137/04, del 31 de marzo de 2004, se determinan de oficio e intiman de pago las mismas obligaciones a la Sra. María Fernanda Boeri, en su carácter de socia gerente y responsable solidaria.

Relata AME S.R.L., cuya actividad principal es la venta al por mayor de azúcar, que a partir de un procedimiento de fiscalización el Fisco nacional determinó diferencias de kilos entre las facturas de ventas y la cuenta de venta de líquido, sin tomar en cuenta el costo presunto correspondiente a las ventas determinadas ya que se limitó a computar el costo que surge de los comprobantes que le presentara a la fiscalización, el cual, sigue diciendo, corresponde exclusivamente al importe neto facturado, y no a la diferencia determinada como ventas omitidas. En definitiva, centra sus agravios en la liquidación de la obligación al no haberse contemplado en la misma el costo presunto de las mayores ventas que se le determinan.

Finalmente se agravia de las multas aplicadas y solicita que se haga lugar al presente recurso, con costas.

Por su parte, la Sra. María Fernanda Boeri, en su carácter de socia gerente, plantea la nulidad de la Res. 137/04 de la Dirección Regional Santa Fe de la A.F.I.P.-D.G.I. que determina su responsabilidad solidaria por considerar que no se encontraba firme la determinación respecto del deudor principal, reitera los argumentos expuesto por AME S.R.L. en su recurso y solicita también que se le haga lugar, con costas.

A fs. 28/34 vta. y 82/88 vta. contesta los traslados de los recursos el Fisco nacional el que se remite a las consideraciones esgrimidas en las resoluciones apeladas y solicita que se confirmen las mismas, con costas.

A f. 44 se abre la causa a prueba, admitiendo la pericia contable ofrecida por la recurrente, pero a f. 111 se le dio por decaído el derecho a producirla por su inactividad procesal; a f. 122 se elevan las actuaciones a consideración de la Sala y a fs. ... se hace saber su nueva integración y se ponen los Autos a sentencia.

II. Que en primer lugar corresponde analizar la excepción de nulidad opuesta por la Sra. María Fernanda Boeri, la que debe ser rechazada toda vez que de la simple lectura de la Res. 137/04 de la Dirección Regional Santa Fe de la A.F.I.P.-D.G.I. que establece su responsabilidad por las deudas determinadas a AME S.R.L. surge que fue dictada cumpliéndose el procedimiento que a tal fin dispone el art. 17 de la Ley 11.683, en el texto vigente a la fecha de su dictado, ya que previamente se intimó de pago al deudor principal, sin que en dicha norma, ni en ninguna otra se exija su firmeza como recaudo de procedencia de la intimación al responsable solidario, en la forma que, además, lo dispusiera la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en la causa Brutti Stella Maris sentencia del 30 de marzo de 2004.

III. Que corresponde resolver ahora sobre los agravios dirigidos contra la legitimidad de las resoluciones, que se sustentan en que en la liquidación de las mayores ventas determinadas en el impuesto a las ganancias no se ha tenido en consideración el costo incurrido, ya que el que se tomó fue el que surge de los comprobantes fehacientes también por ella acompañados, sin que se presumiera el realmente incurrido.

Sin embargo, ni en la instancia previamente sustanciada ni en esta instancia las recurrentes han aportado ni rendido prueba sobre sus dichos, concretamente de cuáles fueron los costos que correspondía asignar a las mayores ventas que se determinaron en cabeza de AME S.R.L. y que no ha cuestionado, esto es no adjuntó prueba documental de respaldo ni tampoco produjo la prueba pericial que fuera ofrecida y admitida en los presentes Autos a f. 44, omisión que por sí sola sella la suerte de su agravio por ser en ella en quien pesaba la carga de la prueba conforme al art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

En dicho análisis no puede obviarse, además, que AME S.R.L. prestó conformidad a los ajustes propuestos por la fiscalización en el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales 3/2001 a 7/2002, los que fueron rectificadas trayendo de las declaraciones juradas los créditos fiscales de sus compras, lo cual resulta contradictorio con su pedido de que se compute un costo presunto, correspondiendo en consecuencia la confirmación de las resoluciones, tanto en cuanto al capital como a los intereses reclamados en ellas y las sanciones aplicadas a partir de su propio reconocimiento de no haber declarado la totalidad de las ventas en ambos períodos fiscales, sin que haya invocado, menos aún probado, otras circunstancias excepcionales que debidamente justificadas pudieran atenuar o inclusive eliminar la imputación infraccional, por lo que corresponde también disponer su confirmación (conf. "importaciones Alfatex S.A.", del 9/5/02, entre otros).

IV. Queda expedirse respecto de la responsabilidad que por las obligaciones intimadas en la Res. 54/04 de la Dirección Regional Santa Fe de la A.F.I.P.-D.G.I. se atribuye a la Sra. María Fernanda Boeri en la Res. 137/04 de la Dirección Regional Santa Fe de la A.F.I.P.-D.G.I., en virtud de haber ejercido el cargo de socia gerente de AME S.R.L. en el período fiscal 2001 y 2002, configurándose los tres requisitos legales que exige la Excma. Cámara para la procedencia de esta responsabilidad que son: a) que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes tributarios; b) que el incumplimiento le sea imputable a

título de dolo o de culpa y, finalmente; c) que el deudor principal no cumpla con la intimación administrativa previa –conf. “Troilo, Mauro Gustavo”, sentencia del 12/6/07, entre muchas otras–.

Que no habiendo controvertido la Sra. María Fernanda Boeri su condición de responsable por deuda ajena en los claros términos del art. 8, inc. a) de la Ley 11,683, ni tampoco aportado prueba documental alguna, ni rendido en esta instancia prueba tendiente a demostrar en contrario del incumplimiento en que se sustenta la responsabilidad solidaria que el Fisco nacional endilga en el acto recurrido, corresponde por esta razón también confirmarla en todas sus partes.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que adhiero al voto de la Dra. O'Donnell en cuanto confirma el ajuste practicado a AME S.R.L. en el impuesto a las ganancias con más sus intereses y la multa aplicada en los términos del art. 45 equivalente al 70% del tributo omitido por el período 2002, conforme lo expuesto al respecto en el pto. III de su voto.

En cuanto a la multa aplicada respecto a la citada empresa por el período 2001 en los términos de los arts. 46 y 47, inc. a), graduada en tres veces el gravamen dejado de ingresar, cabe recordar que las sanciones previstas en el art. 46 de la ley de rito, exigen que el ente recaudador acredite no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, es decir que debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, luego se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta (cfr. “Ramazzotti, Raúl Enrique s/apelación”, 24/4/98).

Por su parte 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 –en este caso la prevista en el inc. a)– 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.”–.

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 en el caso concreto se advierten maniobras de parte de la recurrente tendientes a ocultar su realidad impositiva, que no hubieran sido detectadas de no mediar la labor de la fiscalización.

Que 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), el cual es invocado por AME S.R.L. (vide f. 15) en su recurso, 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 S.A. c/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, Ley 23.314 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, el acto apelado por AME S.R.L. puso de manifiesto inconsistencias, que dan cuenta de maniobras tendientes a ocultar su realidad impositiva tanto frente al impuesto a las ganancias y que dan cuenta del debido perfeccionamiento de las presunciones utilizadas en el caso del art. 47 de la ley de rito –inc. a)–.

Por lo expuesto, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurada la sanción impuesta, y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa, o reducción de la graduación aplicada, corresponde disponer su confirmación.

II. Que en cuanto a la determinación dictada con motivo de la extensión de responsabilidad solidaria atribuida a la señora María Fernanda Boeri, en virtud de haber ejercido el cargo de socia gerente de AME S.R.L. en los períodos determinados, cabe efectuar las siguientes consideraciones.

Acerca del rechazo del recurso por improcedencia formal invocada por la representación fiscal (vide f. 82 vta.), cabe desestimar tal planteo, toda vez que considero que los vicios de la demanda deben ser de tal magnitud que impidan conocer con facilidad lo que el actor pretende, impidiéndole ejercer a la contraria su derecho de defensa. En el caso concreto, si bien existen pasajes confusos dentro del recurso incoado, se desprende del mentado escrito los agravios de la actora, advirtiéndose que el Fisco en la contestación del recurso pudo efectivamente conocerlos y efectuar las defensas correspondientes ante ello.

Que respecto a la nulidad planteada comparto lo expresado por la Dra. O'Donnell en pto. II de su voto, haciendo notar que no corresponde la imposición de costas autónoma solicitadas por el Fisco nacional (vide f. 85), toda vez que tales defensas no fueron interpuestas y tratadas como de previo y especial pronunciamiento ni su resolución fue diferida para ser decidida junto con la cuestión de fondo.

Finalmente, adhiero a la Dra. O'Donnell en cuanto confirma la resolución que determina la responsabilidad solidaria de la Sra. Boeri frente al impuesto a las ganancias 2001 y 2002 por los motivos expuestos en su voto.

III. Como corolario de lo expresado voto por confirmar en todas sus partes las resoluciones apeladas por Ame S.A. y la Sra. Boeri, con costas.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1. Confirmar las Res. 54/04 y 137/04 de la Dirección Regional Santa Fe de la A.F.I.P.-D.G.I. en todas sus partes, con costas.

2. Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco nacional, por su actuación en Autos en la suma de \$ 8.044 por la representación procesal y de \$ 20.109 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido, las etapas procesales cumplidas, la labor profesional desarrollada y demás pautas establecidas por los arts. 9, 7, 19, 37, 38 y cs. de la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432, y los del C.P.N. Carlos Giannattasio en la suma de \$ 500, todos a cargo del recurrente, sumas que no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

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