República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-35841147-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 12 de Abril de 2022

Referencia: Vila Eliana. Sentencia. Multa

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Ruben Marchevsky (Vocal Titular de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente N° **48.812-I**. Caratulado: **"VILA ELIANA MELISA ANALIA** s/apelación-"

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 9/21, la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 1028/2018, de fecha 04 de abril de 2018, mediante la cual se aplica una multa, en el Impuesto a las Ganancias, correspondientes al periodo fiscal 2014, con fundamento en los art. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) equivalente a dos (2) veces el Impuesto omitido y con la reducción prevista en el art. 49 de la citada ley.

En primer término manifiesta, que no existe en ninguno de los actos administrativos dictados por el órgano recaudador, una sola línea que describa las circunstancias que configuren los elementos objetivos y subjetivos de la infracción que se le imputa.

Advierte que la sanción se sustenta sólo en la mera omisión de la presentación de DDJJ del impuesto a las ganancias, la que no puede equipararse a un acto doloso, entendiéndola como una defraudación que la administración no logró acreditar.

Informa que sus ingresos y egresos se encuentran registrados en los subdiarios de ventas y compras que fueron puestos a disposición de la inspección, y si bien existían algunos errores en su confección - a su entender -, la DDJJ original presentada no poseía deficiencias, al punto tal que la inspección la consideró valida y no logró impugnarla mediante el proceso determinativo de oficio.

Bajo ese razonamiento, argumenta que se pretende castigar a la actora con la figura sancionatoria más dolosa por la simple omisión de presentar DDJJ.

Reitera que el ajuste es sólo consecuencia de la omisión de la presentación de la DDJJ y que dicha

omisión termina siendo una circunstancia fácilmente detectable por el organismo, pues fue producto de un error administrativo. En definitiva, sostiene que en ningún momento llevó adelante maniobras dolosas, sino que simplemente medió la omisión de un deber formal.

Entiende que no se configuran los elementos tipificantes de la figura de defraudación prevista en el art. 46 de la ley de rito, por lo que la imputación deviene arbitraria e irrazonable.

Aduce que la ocultación maliciosa a la que hace referencia el art. 46 es aquella que tapa la verdad, siempre que ese acto de ocultamiento se efectué con malicia. Y por ello, define con reconocida doctrina, lo que se entiende por ardid y por engaño dentro del régimen normativo que se aplica en la especie.

Remarca que no se ha demostrado la existencia de una ocultación maliciosa, ardid o engaño, vicio que se mantuvo en la resolución sancionatoria que aquí se recurre.

Considera que el Fisco cuenta con bases de datos que detectan las omisiones en las presentaciones de las declaraciones juradas y por eso no puede constituirse, la mera omisión, en una acción ardidosa por parte del contribuyente.

Agrega que el juez administrativo eludió sus argumentos, concluyendo en una resolución infundada y contraria a los principios del derecho penal, como el principio de inocencia, entre otros.

En relación al elemento subjetivo, destaca que cumplió con todas la obligaciones fiscales guardando el debido control de las operaciones realizadas. Tanto es así, que el Fisco no ha demostrado la utilización de comprobantes apócrifos, sino tan sólo un defecto en la registración. Tampoco logró probar la ocultación de ingresos los que estaban asentados en el controlador fiscal, que fue utilizado como base del ajuste.

Por ello, manifiesta que su intención hubiera sido la de crear un ardid tendiente a evadir, habría ocultado sus operaciones con los proveedores, hubiera consignado importes menores de compras para no poner en franca evidencia, la “maquinación” que se le pretende imputar. Por el contrario, sostiene,informó de dichas operaciones, las registró y a la postre las declaró.

Por otra parte y con relación al artículo 47 inc. b) de la ley 11.683, enfatiza que tomar como premisa menor una presunción y no un hecho conocido constituye un razonamiento que carece de sustento legal, ya que debe existir un indicio que permita arribar a una presunción, y no llegar a una conjetura partiendo de otra presunción. Pone de manifiesto, que en el presente caso no existió contradicción entre libros, registraciones, documentos y demás antecedentes.

Además, resalta, que la aplicación del inc. b) es inviable porque refiere a la documentación a la que se alude en el inc. a), toda vez que éste hace mención a las declaraciones juradas presentadas. No obstante ello, reitera que la declaración jurada del impuesto que aquí se discute solo no se encontraba presentada.

Sostiene que no existieron graves contradicciones entre los libros, registros y demás documentos aportados a la inspección y que los mismos funcionarios fiscales comprobaron la exactitud con que fueron registradas dichas operaciones, a punto tal que no se efectuaron observaciones en relación a los mismos. En consecuencia, entiende según su criterio, que no ha existido inexactitud en los datos consignados en los documentos utilizados, y por ende no queda configurado el presupuestos fáctico al que hace referencia la citada norma.

Además de ello, advierte que el acto administrativo que se recurre, como así también aquel que dispuso instruir el sumario, no indica cuales serían las maniobras ardidosas que llevan a achacar la infracción del art. 46 de la ley 11.683. Afirma que la mera transcripción de citas doctrinarias y jurisprudenciales en torno a la figura no resulta suficiente para fundar un acto en el que debe evaluarse la conducta particular del administrado.

Bajo ese razonamiento, señala que el órgano recaudador desconoce lo reglado por el art. 3.1.4.1 de la Instrucción General N°6/2007.

Por ello, solicita se revoque la sanción impuesta y en forma subsidiaria, para el caso de que no se decida revocar totalmente la multa del art. 46, se la reencuadre en la figura del art. 45 de la ley 11.863 con la reducción del art. 49, sustentando tal pedido en la instrucción general señalada en el párrafo anterior. En efecto, explica que si bien se trata de una normativa interna del organismo, la misma es puesta en conocimiento de los contribuyentes, quienes a través de ese tipo de instrucciones conocen certeramente cuales son los criterios fiscales.

Por otra parte, concluye que para el supuesto caso en que se confirme la sanción aquí recurrida, solicita – en forma subsidiaria – la aplicación de la reducción del art. 49 de la ley de rito, a ¼ del mínimo legal, por aplicación del principio de la ley más benigna.

Efectúa reserva del caso Federal, ofrece prueba y solicita que, oportunamente, se revoque la resolución apelada.

II.- Que a fs. 28/36 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.

El Fisco Nacional manifestó en fs. 47 que la deuda que origino la sanción aplicada la recurrente suscribió un plan de pagos que caduco. La recurrente nada informó al respecto.

III.- Que a fs. 50 se elevan los autos a consideración de la Sala “A”.

Finalmente, a fs. 51 pasan a sentencia.

IV.- Que conforme se desprende del informe de inspección que obra a fs. 138/169 – con su complemento a fs. 20/25 - de las actuaciones administrativas acompañadas correspondientes al Impuestos a las Ganancias, en lo que aquí interesa, el organismo fiscal procedió a verificar la falta de presentación de las DDJJ, del Impuesto al Valor Agregado desde 01/2014 a 06/2015 e Impuesto a las Ganancias 2013 y 2014.

En primer término cabe señalar que la notificación de la inspección, se realizó el domicilio fiscal de la contribuyente, que se corresponde con el restaurante con la denominación fantasía "Estilo Criollo" dedicada al servicio de expendio de comidas con especialización en carnes, actividad que coincide con la declarada ante ese organismo. La explotación del local está a cargo de las hermanas Vila, las cuales siguen indirectamente relacionadas a la nueva explotación. Son quienes interpondrían la figura jurídica de Resilencia S.A para aparentar la mencionada comercialización del establecimiento por parte de otro sujeto distinto a la inspeccionada.

Así las cosas, luego de las tareas de fiscalización, realizadas se detectó para el período fiscal 2014 un impuesto determinado de $ 118.040,90. Para arribar a ese importe se tuvo en cuenta la venta neta obtenida por conciliación entre los datos que surgieron del controlador fiscal y lo declarado en las posiciones fiscales del

impuesto al valor agregado. Sobre el particular, cabe señalar que los auditores fiscales tuvieron en cuenta el crédito fiscal y las compras/gastos se obtuvieron con información (circularización y comprobantes electrónicos) y su comparación con el subdiario relevado.

Cabe señalar –y por su relación con el ajuste efectuado en el gravamen que nos ocupa- que en el impuesto al valor agregado se impugnó el crédito fiscal en atención a su incumplimiento a los requisitos establecidos en el artículo 12 de la ley toda vez que no se aportaron comprobantes registrados ni se pudo obtener información de terceros sobre dichos créditos; asimismo se observaron errores de registración y armado del crédito fiscal en base a la información de los proveedores. Se concluyó en un incremento del débito fiscal por relevamiento del controlador fiscal y su comparación con el declarado.

Tales ajustes produjeron impacto en el impuesto a las ganancias, toda vez que la recurrente no presentó declaraciones juradas por el periodo fiscal en trato. Los gastos y compras se tomaron del total de compras netas relevados por la actuación fiscalizadora a través del procedimiento ya descripto. No pudo obtenerse otra información como por ejemplo, saldos iniciales y finales de bienes de cambio, clasificación de gastos, inversiones en bienes de uso, etc. Se tuvo en cuenta también un estimativo de Ingresos Brutos y Tasa de Seguridad e Higiene. Se tomó como deducción solo el mínimo no imponible vigente con la información que tenía la administración. Los índices que se utilizaron son los informados por los contribuyentes de la misma zona y actividad.

Dado que la contribuyente conformó el ajuste y presentó las declaraciones juradas en forma extemporánea y como consecuencia de la actividad desarrollada por el organismo fiscal como consecuencia del ejercicio de su función fiscalizadora, se inició el correspondiente sumario que concluyó con el acto ahora apelado.

V.- Que sentado lo que antecede corresponde analizar la procedencia de la sanción aplicada que el ente fiscal subsume en los artículos 46 y 47, inciso b) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Cabe precisar que para considerar configurado el ilícito material por defraudación contemplado en el artículo 46 citado debe verificarse la existencia de sus elementos tipificantes. En primer término, el aspecto objetivo, que consiste en analizar 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 descripta 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, aquel 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 artificio o engaño; 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, “Multa 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.

VI.- Que en el caso sub examine, el Fisco Nacional recurrió, para el encuadre de la conducta del recurrente, al artículo 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.

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 aquélla 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 engañosos 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 (“presumtio sumitir ex so quo prelumque fit”), aunque en algunos casos no suceda así (Bielsa, Rafael, “Metodología Jurídica”, Librería y Editorial Castellvi, Santa Fe, 1961, pag. 580).

Desde ya, que las presunciones así definidas y contenidas en el artículo 47 dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ella, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

VII.- Que analizados los antecedes administrativos, el informe del inspector actuante y la resolución dictada en consecuencia, se desprende que el Fisco Nacional actuó diligentemente en razón de las consideraciones que paso a exponer.

En el acto administrativo impugnado se imputa a la recurrente la voluntad de presentar declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, al haberse detectado que las diferencias se originan en la falta de presentación de las DDJJ del impuesto que aquí se discute. De allí, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

En tal sentido, resulta ser la parte actora quien se encontraba obligada a acreditar los hechos que justifiquen la ausencia de dolo que alega, lo cual no ha acaecido en la especie conforme se desprende de las constancias de autos. Así, debió la apelante proporcionar elementos que permitieran persuadir a estos juzgadores

acerca de la real inexistencia de "*voluntad de… incurrir en ocultaciones maliciosas*" (conf. arg. art. 47).

Ante ello, es dable considerar que, la omisión en la presentación de la DDJJ del impuesto a las ganancias, en abierta contradicción con sus registros y antecedentes de las operaciones efectuadas y su incidencia en la determinación de la materia imponible, se advierte lo suficientemente grave como para activar las presunciones legales aplicadas por el Organismo Fiscal.

Por todo lo hasta aquí expuesto, cabe reconocer que la sanción apelada se ajusta a derecho.

VIII.- Que finalmente entiendo oportuno referirme a la aplicación del artículo 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 C.N.) 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 son 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, la disposiciones contenidas en el artículo 49 de la ley ritual deben considerarse comprendidas en aquélla garantía toda vez que no hacen más que establecer condiciones de punibilidad, pues disminuyen el monto mínimo de los tipos contenidos en los artículos 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. artículo 203 de la ley 27.430 que dispuso su sustitución. El resaltado es propio).

IX.- Que en ese contexto, cabe señalar que la graduación efectuada por el ente fiscal se ajusta a derecho. En efecto, la recurrente presentó su declaración jurada con posterioridad a la vista de los ajustes efectivizada por los inspectores, por lo tanto de aplicarse la reducción prevista en el actual artículo 49, sería más gravosa que la que aplicó el ente fiscal, con sustento en la ley vigente al momento de cometerse la infracción.

En mérito a lo expuesto, corresponde confirmar la resolución venida en recurso en todos sus términos. Con costas.

El Dr. Marchevsky dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.-

Por ello, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución venida en recurso en todos sus términos. Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1º Nominación (art. 184 de la ley 11.683).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.12 13:22:15 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.12 19:43:42 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.04.12 19:43:43 -03:00