República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-122918714-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 17 de Octubre de 2023

Referencia: N° 40.476-I "Chacon Sandra Marisa s/recurso de apelación"-sentencia-

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7ma Nominación) y Claudio Luis (Vocal de la 8°Nominación), a fin de sentenciar en el expediente **N° 40.476-I**, caratulado: “**CHACÓN SANDRA MARISA** s/recurso de apelación- impuesto al valor agregado-”

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 11/16 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por el Jefe (Int.) de la División Jurídica -Dirección Regional San Juan- de la AFIP-DGI, de fecha 11/7/2014, por la que se aplica a la Sra. Sandra Marisa Chacón una multa en relación con el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales enero, febrero, abril, mayo, julio a octubre y diciembre de 2009 y enero, febrero, marzo, mayo, junio, noviembre y diciembre de 2010, con fundamento en los artículos 46 y 47, incisos a) y b) de la ley 11.683.

Se agravia la recurrente del error interpretativo en el cual supuestamente incurrió el juez administrativo en relación a la ponderación de la intencionalidad de la conducta que se le imputa, toda vez que en base a presunciones dicho funcionario ha pretendido juzgar su comportamiento como orientado a eludir arteramente sus obligaciones fiscales. Considera que resultan insuficientes las verificaciones efectuadas y merituadas en la resolución apelada, toda vez que no se realizó ni fundamentó la existencia de una concreta y razonada apreciación de la supuesta maniobra ardidosa desplegada. Afirma que de manera alguna ha tratado de recurrir a artificiosas manipulaciones del hecho imponible a fin de pagar en menor cuantía los tributos a su cargo.

Advierte que de confirmarse la interpretación efectuada por el juez administrativo de los hechos del caso y la falta de consideración de los argumentos de su defensa, esto implicaría la liquidación de su “stock” para su pago y el consiguiente cierre de su comercio, atentando contra principios de raigambre constitucional, como el principio de legalidad, de ley penal más benigna, del “in dubio pro reo”, el derecho de defensa en juicio y el principio de conservación de la empresa.

Asegura que prestó una colaboración activa e incondicional con la inspección actuante, comportamiento que facilitó y evidenció errores en el manejo de su contabilidad que no se habían advertido hasta entonces y que

acusa a un inadecuado asesoramiento en la materia fiscal por quien tuvo a su cargo tal tarea. En ese sentido, relata que la persona que oportunamente contrató bajo la creencia de que realizaría correctamente las presentaciones correspondientes a los períodos impugnados, no cumplió con ese mandato y le hizo incurrir en las omisiones posteriormente corregidas.

Comenta que una vez que fuera advertida por la fiscalización de las omisiones en alguna de sus declaraciones juradas, procedió a rectificar las mismas y realizar las gestiones tendientes a regularizar la anómala situación que involuntariamente ha sido inducida a incurrir. En consecuencia, asumió la deuda resultante y se acogió al plan de facilidades de pago vigente, lo que considera una prueba irrefutable de una actitud correctora de su parte, que se compadecería con una trayectoria de cumplimientos y buen comportamiento como contribuyente. Indica que el hecho de estar abonando la deuda determinada y cumpliendo con la misma exime de mayores comentarios respecto a la inexistencia de perjuicio como presupuesto del dolo, ya que en este caso la renta fiscal no se encontraría incumplida.

Finalmente, pretende el reencuadre de la sanción en la figura prevista por el artículo 45 de la procedimental. Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de sus dichos y hace reserva del caso federal

A fs. 31/36 la representación fiscal contesta el recurso interpuesto y por las consideraciones de hecho y derecho que efectúa, solicita la confirmación del acto administrativo cuestionado.

II.- Que corresponde expedirse sobre la procedencia de la multa aplicada a la Sra. Sandra Marisa Chacón a la luz de la normativa invocada por el organismo fiscal.

En tal sentido, teniendo en consideración que las infracciones tributarias poseen una indiscutida naturaleza penal, debe analizarse si en el caso de autos se encuentran configurados los elementos del tipo penal y el proceder doloso.

III.-Conforme surge de las actuaciones administrativas oportunamente acompañadas (informe final de inspección obrante a fs. 5/13) con motivo de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de la contribuyente, se dio origen a la Orden de Intervención N° 712118, bajo los lineamientos de la I.G. 882/2010, que comprendió las declaraciones juradas de los impuestos al valor agregado por los períodos fiscales 01/2009 a 12/2011 y a las ganancias por los ejercicios 2009 y 2010. De los controles realizados respecto de este último, surgió un ajuste por activos no declarados en los períodos fiscales 2009, 2010 y 2011, que motivó la aplicación del artículo 18, inciso f) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) por incrementos patrimoniales no justificados. Por ello, se procedió a determinar su incidencia en el impuesto al valor agregado. y la correcta determinación del aumento de los débitos fiscales correspondientes a los períodos 01/2009 a 12/2011, que ascendió a $ 765.779,31.

Explica el organismo recaudador que el ajuste en cuestión se sustentó en la detección de operaciones de compra y venta de inmuebles efectuados por la Sra. Alejandra Isabel Molina Goria, empleada de la Sra. Chacón, que durante el año 2009 adquirió tres inmuebles por un total de $ 281.000, siendo esta última quién manifesta haberle donado a la adquirente el importe para la compra de dichas propiedades. Esta situación se repite para el período 2010 e implica también un ajuste por activo (dinero) no declarado.

Para el año 2011, de la consulta al sistema “Escribanos”, se constata que las Sras. Chacón y Molina adquirieron un inmueble por partes iguales por un monto total de $ 360.000, siendo la recurrente quien en este caso también le donara a la Sra. Molina el importe para su compra. La inspección actuante, si bien aclara que el impuesto a las ganancias por el período 2011 no se encontraba bajo fiscalización, el monto de adquisición de

dicho inmueble y el dinero donado a la Sra. Molina Goria que no estaban declarados por la actora en la DD.JJ. original del período 2011 igualmente dan origen al cálculo del ajuste por activos no declarados, cuya incidencia se tradujo en el único ajuste del débito fiscal para el impuesto al valor agregado de los períodos enero a diciembre de 2011.

Por otra parte y de acuerdo con información brindada por el Banco Central de la República Argentina en cuanto a la compra de moneda extranjera para los períodos 2009 y 2010, los inspectores detectaron que el importe de estas compras no se incluyó en las declaraciones juradas originales, lo que también implica un activo (dinero) no declarado, en los términos del inciso f) del citado artículo 18.

En relación con uno de los inmuebles declarados, se constata que se estaban construyendo departamentos para vender, por lo que determina para el período 2009 un grado de avance de obra del cincuenta por ciento, ajustándose el monto de la mejora del inmueble –pues no se presentaron comprobantes- a partir del costo de construcción de una vivienda familiar publicado por el INDEC. Misma operación se efectúa para el período 2010 en el cual el porcentaje de avance fue de 35% y en el período 2011, donde el grado de avance fue del 15%. Esta situación implica un cargo por activo (mejoras de inmueble) no declarado, según lo normado también por el citado inciso f) del artículo 18 de la ley de rito.Asimismo se reiteró que el período 2011 del impuesto a las ganancias no se encontraba bajo fiscalización, por lo tanto, el monto de la mejora del inmueble del período mencionado da origen al cálculo del ajuste por activo no declarado cuya incidencia se tradujo en el único ajuste del débito fiscal para impuesto al valor agregado de los ejercicios enero a diciembre de 2011.

En este contexto, con fecha 30 de julio de 2013 la recurrente presenta declaraciones juradas rectificativas con saldo a pagar de $ 321.243,82 para el ejercicio 2009 y $ 235.857,47 para el año 2010, incluyendo la deuda en el “Régimen Especial de Regularización de deudas impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social” de la RG AFIP 3451/13, con fecha 30/7/2013.

A fs. 49, con motivo de la sanción de la ley 27.260 (B.O. 22/7/17) y respecto de la condonación de sanciones por deudas regularizadas bajo el régimen de la mencionada ley, este Tribunal resolvió requerir al Fisco Nacional a fin de que informe si la recurrente dio cumplimiento con lo establecido en el artículo 56 de la referida ley y normas complementarias. A fs. 69 se comunica el decaimiento de los planes de pagos que la aquí recurrente oportunamente solicitara. Con relación al dictado de la ley 27.541 y su modificatoria 27.562 se produjo idéntica contestación, ya que a fs. 81 el organismo recaudador explica que existe deuda en los períodos base de cálculo para la multa aplicada y apelada en autos y que los tres planes de facilidades de pago solicitados por la actora se encuentran caducos.

Cabe destacar que el 1/7/2021 se confirió traslado a la actora de lo informado por el organismo fiscal y ante la falta de contestación le fue reiterado bajo apercibimiento de continuar las actuaciones según su estado procesal, con idéntico resultado.

IV.- Que de lo expuesto se desprende que ha quedado debidamente acreditada la configuración del elemento objetivo de la infracción imputada, en atención a la declaración de saldos de impuesto inferiores a los debidos y la falta de ingreso en término del gravamen al valor agregado por parte del contribuyente.

En tal sentido, no resulta ocioso recordar la previsión legal contenida en el artículo 13 de la ley 11.683 señala que: " La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte.... 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 ".

Sin embargo no debe soslayarse que en el campo tributario infraccional sólo podrá ser penado aquél a quien la culpa pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Así lo ha entendido nuestro Máximo Tribunal al consagrar el principio de personalidad de la pena en su pronunciamiento del 2/9/1968, recaído en la causa "Parafina del Plata S.A.", doctrina seguida por los tribunales inferiores.

Si el aspecto subjetivo debe examinarse ante la posible negligencia o impericia incurrida por un presunto infractor, cuanto más en casos como el de autos en que el organismo fiscal le imputa a la recurrente haber incurrido en defraudación fiscal, es decir, en una conducta dolosa, la que se patentiza mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas, procederes que implican por parte del imputado el haber actuado con conciencia de que su acción u omisión provocaría perjuicio al Fisco Nacional.

Así el legislador le ha proporcionado a la administración fiscal una serie de herramientas para que, partiendo de un hecho probado (inferente) y a través de un proceso de deducción lógica, pueda presumir la existencia de otro hecho no conocido, en este caso la consumación de la infracción por medio de dolo. Sin embargo, esas presunciones que están consagradas en el artículo 47 de la ley de rito son "iuris tantum", es decir que el imputado puede desvirtuarlas produciendo prueba en contrario.

V.- Que en el presente caso el Fisco Nacional ha hecho uso de las presunciones plasmadas en los incs. a) y b) del artículo 47 para endilgar a la recurrente la conducta reprimida en el artículo 46, el que en su texto aplicable al caso de autos establecía:"El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omición, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido"

Asimismo, los referidos incisos preveen: "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 artículo 11; b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible…".

Al respecto, los requisitos exigidos por aquellos han quedado acreditados por la inspección actuante mediante informe del Banco Central de la República Argentina, consulta a los sistemas "Bienes Registrables" y "Escribanos" y el cotejo entre las declaraciones juradas originales presentadas en forma inexacta y el detalle de las presentadas por la contribuyente como consecuencia de la verificación realizada (ver fs. 3/4 de los antecedentes administrativos)

Resulta necesario destacar que la Sra Chacón, a pesar de haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no ofreció en autos prueba alguna para demostrar la invocada falta de intencionalidad dolosa, realizando meras manifestaciones genéricas en cuanto al mal asesoramiento de que fue objeto y en cuanto al invocado acogimiento a planes de facilidades de pago, el Fisco Nacional informa que la deuda persiste porque los tres planes suscriptos oportunamente se encuentran caducos (conf. fs. 81), lo que no fue controvertido por la actora, ya que pese a los dos traslados efectuados guardó silencio.

Que al respecto ..."al interesado le incumbía la carga de probar que las inexactitudes en cuestión habían sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia "… porque ..."si bien es

cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente" (Wekser, Marcelo A CNACAF SALA V 23/6/2015).

Finalmente, debe destacarse que ..."de no ser por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo fiscal, la conducta del actor hubiese probablemente pasado desapercibida (conf. CNACAF Sala I en "Mapri Distribuidora SRL" 7/3/2013 y "Refinadora Neuquina S.A." 23/12/15).

VI.- En virtud de las consideraciones precedentes, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación (cfr. art. 184, 2do párrafo, ley 11.683 t.o. vigente y art.52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal)

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.05 15:56:05 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.17 15:01:15 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.17 15:01:16 -03:00