39756/2019HOLJEVAC, FEDERICO LIONEL (TF 36844-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 27 de abril de 2021.- ID

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- El Tribunal Fiscal de la Nación —por mayoría— resolvió: 1) confirmar —con costas— las resoluciones nros. 153/2012 y 154/2012, emitidas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Centro de la AFIP – DGI, en cuanto determinaron el impuesto a las ganancias por los ejercicios 2005, 2006 y 2007 y el IVA por los períodos fiscales 12/2005 a 12/2007, con más sus respectivos intereses, y 2) reencuadrar las sanciones aplicadas —con costas por su orden— en la figura prevista en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones).

II.- Disconformes, ambas partes interpusieron recursos de apelación, fundado el de la actora a fs. 614/623 vta. y contestado a fs. 644/650 vta., y el de la demandada a fs. 637/642 que no fue replicado.

Asimismo, a fs. 633/634 la parte actora apeló los honorarios regulados a fs. 613/vta. a favor de los representantes fiscales por considerarlos *“altos”*.

III.- El 9 de marzo de 2021 esta sala declaró la caducidad de la instancia vinculada con el recurso de apelación interpuesto por la parte actora.

IV.- Corresponde, por tanto, únicamente examinar los agravios ofrecidos por la parte demandada.

Se quejó del reencuadramiento de la conducta del responsable en la figura culposa de omisión de impuestos y de la reducción del *quantum* de la sanción al mínimo legal.

Resaltó que el Tribunal Fiscal ponderó las observaciones efectuadas por el organismo fiscal a lo largo de la etapa de fiscalización y de verificación para concluir en la procedencia de la determinación de oficio y de la estimación de la materia imponible, particularmente, en la falta de justificación por parte del contribuyente con relación al incremento patrimonial detectado. Sostuvo, sin embargo, que no tuvo en cuenta ese contexto fáctico para examinar el encuadramiento de la conducta desplegada.

Manifestó que la exclusión del actor del régimen simplificado obedeció a que se constató la adquisición de bienes y la realización de gastos por un valor incompatible con los ingresos declarados en los períodos determinados, circunstancias que fueron consideradas como un incremento patrimonial no justificado en el impuesto a las ganancias y en el IVA.

En ese contexto queda en evidencia —dijo— que la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes, no obstante que según surge de sus flujos de fondos realizó operaciones comerciales gravadas, tuvo por objetivo ocultar su verdadera situación fiscal, constatándose la grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Referentemente a la graduación de la multa, sostuvo que la ley no prevé que la acreditación de la existencia de antecedentes sumariales sea un requisito indispensable para que el juez administrativo pueda apartarse del mínimo legal previsto para la infracción cometida.

Manifestó que no puede considerarse abusiva la graduación en tres tantos de los gravámenes evadidos, pues el juez administrativo contaba con facultades suficientes para graduar la multa en una escala de 2 a 10 veces el impuesto no ingresado, tal como se establece en el art. 46 de la ley 11.683.

V.- Preliminarmente, cabe recordar que las presentes actuaciones tienen su génesis en la fiscalización llevada

adelante por el organismo fiscal, en la que se constató que el flujo de ingresos y gastos demostrados por el contribuyente resultan incompatibles con su categorización en el régimen simplificado (monotributo) —bienes inmuebles, automotores, participación en sociedades, consumos realizados con tarjetas de crédito, gastos de expensas, entre otros elementos—.

En consecuencia, se dispuso su exclusión del monotributo y su categorización en el régimen general. Asimismo, se procedió a estimar la materia imponible no exteriorizada en las correspondientes declaraciones juradas, por considerar la existencia de un incremento patrimonial no justificado en el impuesto a las ganancias y ventas omitidas en el IVA. Dicho ajuste fiscal fue confirmado por el Tribunal Fiscal, con sustento en los elementos reunidos por la inspección actuante y ante la falta de justificación del actor —no obstante que le incumbía— respecto de su patrimonio, de sus ingresos y de sus gastos.

VI.- Corresponde ahora examinar si la calificación de la conducta efectuada por el organismo recaudador es correcta. En ese examen es necesario tratar los elementos objetivo y subjetivo requeridos en el art. 46 de la ley 11.683 para ser pasible de reproche.

VII.- En el mencionado artículo se disponía —según el texto vigente al momento de los hechos— que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco Nacional, será reprimido con multa de 2 hasta 10 veces el impuesto evadido”.

A continuación, en el art. 47, se establecen una serie de indicios de declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas. En lo que al caso interesa, el legislador presumió, salvo prueba en contrario, que el responsable obra con la intención dolosa exigida en la figura analizada, cuando en los libros, en las registraciones, en los documentos y demás antecedentes correlativos, se consignen datos inexactos

que tengan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

El elemento objetivo se encuentra acreditado toda vez que se tuvo por probado que el actor omitió presentar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y del IVA y dada la firmeza —a esta altura— del ajuste fiscal practicado, lo que permite tener por probado que no ingresó los gravámenes en tiempo y forma.

En lo referente al elemento subjetivo, el Tribunal Fiscal advirtió que el Fisco Nacional incurrió en una falta de argumentación suficiente para encuadrar la conducta del contribuyente en los arts. 46 y 47, inc. b), de la ley 11.683, y que no surge de las constancias de autos la justificación de tal imputación.

Sin embargo, no valoró que de conformidad con los hechos constatados por el organismo recaudador el actor ocultó bienes e ingresos gravados por medio de su inscripción en el régimen simplificado para pequeños contribuyentes, cuando de conformidad con su situación patrimonial le correspondía tributar por el régimen general, ocultando su real situación fiscal.

Es posible advertir la grave incidencia en la materia imponible exigida para activar la presunción aplicada por el Fisco Nacional dado que, a partir del flujo de ingresos y egresos comprobados, el contribuyente revelaba una capacidad contributiva sujeta al régimen general y, no obstante tener conocimiento de esa circunstancia, omitió cumplir con las correspondientes obligaciones sustanciales mediante su categorización en el monotributo, consciente de su incorrección y falsedad.

Así, pues, se encuentra corroborada la concurrencia del soporte fáctico de la presunción de un obrar doloso por parte del responsable; incumbiendo a éste demostrar que no obró con la intención de defraudar al Fisco Nacional, tarea en la que fracasó con relación al ajuste fiscal.

VIII.- Debe ahora, analizarse la graduación de las multas aplicadas.


#33893324#284099901#20210426175826952

Esta sala tiene dicho que si bien es cierto que la graduación de la pena es una facultad discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, también es cierto que lo actuado por dicho funcionario no escapa al control judicial de razonabilidad, puesto que ello no implica de modo alguno una libertad de apreciación de la proporción o ajuste de la alternativa punitiva elegida (causas *"Bracciale, Mauricio Normando"* y *"TATA S.A.C.I."*, pronunciamientos del 9 de septiembre de 2014 y del 16 de febrero de 2016, respectivamente).

En tal sentido, corresponde indicar que de las resoluciones impugnadas surge que el juez administrativo en oportunidad de determinar el monto de las multas únicamente realizó una interpretación del art. 49 de la ley 11.683 y expresó los motivos por los que consideraba que no correspondía su graduación en el mínimo legal; esa norma, de carácter imperativo obliga, incluso ante la existencia de circunstancias agravantes, a graduar las multas según la escala allí prevista si se verifican las supuestos allí contenidos.

El Tribunal Fiscal consideró circunstancias objetivas obrantes en las actuaciones administrativas como elementos atenuantes a la hora de graduar las multas impuestas, tales como la falta de antecedentes sumariales del responsable por infracciones a los deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización o verificación.

Se advierte, pues, que las circunstancias ponderadas en la sentencia, a los fines de reducir la multa, resultan coincidentes con las pautas propuestas por la AFIP en su instrucción general 6/2007, aplicables al juzgamiento de las infracciones a las normas que rigen la materia impositiva y la pertinente graduación de las sanciones (v. gr. punto 3.2.1.).

Es conveniente recordar que las instrucciones generales instituyen normas de procedimiento o trámite de cumplimiento obligatorio por parte de las dependencias para ser aplicadas al desarrollo de las tareas o funciones asignadas por su competencia. Por tanto, aun cuando las instrucciones generales son disposiciones internas para el organismo recaudador, pueden ser válidamente utilizadas como criterios de interpretación a los efectos de resolver la cuestión planteada (esta sala, causa *"Hidalgo, Fernando"*, pronunciamiento del 2 de junio de 2015, y sus citas).

Finalmente cabe señalar que la circunstancia valorada como atenuante por el Tribunal Fiscal para graduar el monto de las infracciones tiene una recepción legislativa, a partir de la sanción de la ley 27.430, de conformidad con la incorporación realizada en el art. 50 *ter* de la ley 11.683.

IX.- En virtud de las razones expuestas, debe revocarse el pronunciamiento apelado y confirmar las sanciones aplicadas en las resoluciones nros. 153/2012 y 154/2012, fijando su monto en el mínimo legal, de acuerdo con lo expuesto en los considerandos VII y VIII, con costas en ambas instancias a la parte actora (art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). **ASÍ SE DECIDE.**

X.- Corresponde, por consiguiente, dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 613/vta., declarar insustancial el tratamiento del recurso de apelación de fs. 633/634 y devolver las actuaciones al Tribunal Fiscal de la Nación a los efectos de que dicte un nuevo pronunciamiento de conformidad con el resultado obtenido en esta instancia. **ASÍ TAMBIÉN SE DECIDE.**

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 27/04/2021
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA

#33893324#284099901#20210426175826952

39756/2019HOLJEVAC, FEDERICO LIONEL (TF 36844-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Fecha de firma: 27/04/2021
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA

#33893324#284099901#20210426175826952