42656/2023 PEDONE, WALTER ARIEL (TF 107009065-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 27 de junio de 2024.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. El actor interpuso el recurso de apelación contra la resolución nº 105/2022 de la Administración Federal de Ingresos Públicos—Dirección General Impositiva (AFIP-DGI), que le impuso una sanción de multa en el impuesto a las ganancias (período fiscal 2018) por la infracción a los artículos 46 y 47, incisos 'a', 'b' y 'c', de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió "[r]evocar la multa impuesta al apelante, con costas".

Para así decidir:

(a) Efectuó una reseña de las actuaciones administrativas:

(i) "La verificación se originó en virtud del resultado de un allanamiento llevado a cabo el 18/10/2018 en el domicilio de la firma UNIVALORES S.A. en el que se secuestraron tres contratos de mutuo. De estos instrumentos surge que el fiscalizado junto al Sr. Néstor Eduardo Epherra habría otorgado tres préstamos, todos de fecha 08/08/2018 en favor de la firma allanada".

(ii) El actor "expresó que no existió contrato ni relación con la firma UNIVALORES S.A.".

(iii) Los funcionarios actuantes solicitaron una copia del legajo del actor y constataron que su firma era similar "a las de los mutuos, aunque no puede establecerse tal extremo con certeza".

(iv) A fin de clarificar ese punto se procedió "a designar un perito calígrafo" que concluyó en "que los contratos de mutuo habrían sido firmados por el fiscalizado".

(v) "[L]a fiscalización entendió que de cada uno de los mutuos firmados por el Sr. Pedone, le corresponde la incorporación del 50% (cincuenta por ciento) del monto prestado como incremento patrimonial no justificado".

(vi) El actor desconoció "los créditos de los mutuos mencionados en la liquidación como asimismo el ajuste proyectado" sin embargo, con posterioridad a que se le corriera la vista de la determinación de oficio "presentó la declaración jurada rectificativa del gravamen por el período fiscal 2018 y posteriormente, el 1° de septiembre de 2022 incluyó el saldo adeudado en el plan de facilidades Nro. Q804837".

(b) Con relación al plano sustancial de la controversia, sostuvo:

(i) La presunción del inciso 'a' del artículo 47 de la ley 11.683 "no se encuentran debidamente acreditadas [...] toda vez que el Fisco no ha probado la existencia de los contratos de mutuo que habría encontrado en el allanamiento a la firma UNIVALORES S.A. y sobre los cuales sustenta su pretensión sancionatoria".

(ii) "Ello debido a que dichos documentos carecen tanto de la firma de quien es nombrado como coacreedor, cuanto de representante alguno de la sociedad que presuntamente adquiriría el carácter de deudora".

(iii) "[T]ampoco se encuentra acreditado que la referida firma hubiera registrado contablemente dichos mutuos ni el movimiento de fondos cuya existencia pudiese indicar una relación con los mismos".

(iv) "[E]l Fisco no ha acreditado el hecho inferente que permita establecer la necesaria relación de causalidad para admitir la activación de las presunciones invocadas, deviniendo, en consecuencia, inexcusable la prueba del sustrato subjetivo imprescindible del ilícito que se trata".

(v) "[E]l Fisco Nacional no alcanza a acreditar la supuesta maniobra ardidosa llevada a cabo por el contribuyente y a sustentarla -como es debido- en pruebas fehacientes y concretas de las que pueda extraerse y/o revelen el dolo atribuido por vía de la figura defraudatoria del art. 46 imputada en esta causa".

III. Contra dicho pronunciamiento, la AFIP apeló y expresó los siguientes agravios que no fueron contestados:

(i) El dolo del actor está acreditado, pues al omitir exteriorizar los contratos de mutuo tuvo "un saldo a ingresar de $2004,13, cuando luego de rectificar la DDJJ arrojó finalmente un saldo de impuesto a ingresar de $ 666919,21. Dicha diferencia representó una evasión de más del 99% del impuesto que le correspondía".

(ii) Se comprobó el elemento objetivo de la infracción ya que la inexactitud de la declaración jurada original fue "reconocida con la presentación de la rectificativa efectuada por la responsable y ulteriormente regularizada mediante plan de facilidades de pago".

(iii) "[E]s dable cuestionar las conclusiones a que arribara el sentenciante en punto a no haber probado la existencia de los contratos de mutuo encontrados durante el allanamiento a la firma UNIVALORES SA, toda vez que, al hecho de haber corroborado la veracidad de la firma ológrafa se le suma conformidad prestada que ha corroborado la tesis fiscal".

(iv) "[E]l hecho de corroborar o no el registro del mutuo y de los movimientos de fondos de la firma referida, en nada desplaza la culpabilidad del actor".

(vi) Subsidiariamente, la conducta del actor debe tener reencuadramiento en la figura prevista en el artículo 45 de la ley 11.683.

IV. Corresponde examinar los agravios ofrecidas por la AFIP con relación al encuadramiento que debe darse a la conducta desplegada por el actor.

El artículo 46 de la ley 11.683 prevé que "[e]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido".

Y el artículo 47 establece una serie de indicios para determinar la existencia de declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas. En lo que al caso más interesa, se presume, salvo prueba en contrario, que el responsable obra con la intención dolosa exigida en la figura examinada cuando, entre otros supuestos:

—"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" (inciso 'a').

—"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" (inciso 'b').

—"Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso" (inciso 'c').

V. El elemento objetivo se encuentra acreditado toda vez que el actor presentó la declaración jurada rectificativa del impuesto a las ganancias con un saldo a ingresar.

Respecto del elemento subjetivo, el Tribunal Fiscal advirtió que la AFIP incurrió en una falta de argumentación suficiente para

dar encuadramiento a la conducta del contribuyente en los artículos 46 y 47, incisos, 'a', 'b' y 'c' de la ley 11.683.

Consideró, en ese sentido, que como los contratos de mutuo carecen "de la firma de quien es nombrado como coacreedor, cuanto de representante alguno de la sociedad que presuntamente adquiriría el carácter de deudora" la existencia de aquéllos —en tanto hecho inferente que activó esas presunciones— no estaba debidamente acreditada.

Ciertamente, los funcionarios de la AFIP ordenaron la producción de un peritaje caligráfico que concluyó en que "las firmas estampadas en los contratos de mutuo de fecha 08/08/2018 pertenecen al puño y letra". Sin embargo, no se realizó otra medida de prueba a efectos de corroborar que las demás partes conformaron esos contratos de mutuo.

En otras palabras, ponderó que la congruencia entre la documentación secuestrada y la prueba que se desarrolló en las actuaciones administrativas no permitía corroborar la existencia de esos documentos.

VI. La cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso que prevé el artículo 86, inciso ‘b’, de la ley 11.683, a menos que se pruebe que aquel tribunal haya incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causa “*ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI*” y “*Junquera, Marta Aurora* ”, pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa “*Ambulancias Privadas Argentinas SA*”, pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa “*Banco de Italia y Río de La Plata SA*”, pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas “

Devez, Manuel Rodolfo" y "*Del Buono, Jorge*", pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

Por tanto, los agravios de la AFIP no pueden ser admitidos.

VII. Sin embargo, la circunstancia de que la conducta del actor no tenga encuadramiento en la infracción dolosa descripta en el artículo 46 de la ley 11.683, tal como tuvo por acreditado el Tribunal Fiscal, no impide su reencuadramiento en otra figura infraccional, en tanto concurran los presupuestos para su configuración (esta sala, causas "*Torres, Osvaldo Alberto*", "*Línea Clásica SA*" y "*Eiras Juan Carlos*" pronunciamientos del 5 de septiembre de 2013, 1º de diciembre de 2015 y 23 de febrero de 2017 respectivamente).

El artículo 45 de la ley 11.683 en su redacción actual dispone que "[s]erá sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas".

Toda vez que el actor presentó la declaración jurada rectificativa del impuesto a las ganancias con un saldo a ingresar, la materialidad de la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 está acreditada.

Ello es así, puesto que, el artículo 13 de dicha ley dispone que el declarante es responsable de la exactitud de los datos que contenga su declaración jurada, sin que la presentación de una declaración posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer su responsabilidad (causa "*Eiras*", citada).

Acerca del elemento subjetivo requerido por la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, cabe recordar que esa

norma admite el error excusable como causal eximente de responsabilidad.

La Corte Suprema ha establecido un criterio restrictivo para su admisión y ha considerado que se configura cuando se acredita de un modo fehaciente que a pesar de haber actuado con la debida diligencia no se tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta y que "… dicho error requiere para su viabilidad, que sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria" (Fallos: 319:1524).

En este caso, si bien es cierto que el responsable invocó que "fue víctima de un mal asesoramiento" también es cierto que omitió cuestionar las impugnaciones formuladas por la AFIP dado que conformó el ajuste fiscal por medio de la rectificación de la declaración jurada original.

Por tanto, el contribuyente no probó que su conducta fue diligente en el cumplimiento de su obligación fiscal sustantiva, ni ofreció prueba tendiente a demostrar la existencia de alguna causal eximente de responsabilidad.

VIII. En suma, corresponde revocar el pronunciamiento apelado y dar un encuadramiento a la sanción aplicada por la AFIP – DGI en la figura culposa prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 con la reducción prevista en el quinto párrafo del artículo 49 de esa ley.

IX. Las costas se distribuyen en el orden causado, en atención al modo en que se resuelve (artículo 184, último párrafo, de la ley 11.683 y artículo 68, párrafo segundo, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En merito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **1.** Revocar la sentencia apelada con el alcance de los considerandos VII y VIII; **2.** Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 27/06/2024
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38377452#413789706#20240627100631071