15509/2022 SOLNAR SA (TF 49228-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 25 de octubre de 2022.- SH

Y VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fs. 94 y vta., contra la sentencia de fs. 85/86vta., fundado por el memorial del 107/118, cuyo traslado fue contestado por el Fisco Nacional a fs. 123/132vta.; y,

CONSIDERANDO:

I.- Que por la sentencia del 12 de febrero de 2020, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución dictada el 28 de agosto de 2018 por la Dirección Regional Centro de la AFIP, mediante la que se aplicó a Solnar SA (CUIT 30-68730088-9) una multa en los términos del art. 46 de la ley 11.683, en virtud de haber presentado las declaraciones juradas originales correspondientes al impuesto a las ganancias, periodo 2016, consignado saldos inferiores a los reales.

Para así decidir, el tribunal, en primer lugar, rechazó la nulidad planteada por la contribuyente, por considerar que la resolución apelada, como acto administrativo, aparece cumpliendo todos los requisitos del art. 7 de la LNPA. Recalcó que el acto se encuentra motivado y que no surge que el organismo fiscal se haya apartado del ordenamiento jurídico positivo vigente.

En cuanto a la multa por defraudación aplicada, dejó sentado que “cuando se pretenden aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.” Agregó que a fin de “facilitar la probanza de tal elemento subjetivo, el legislador estableció presunciones (art. 47 de la ley ritual), en las cuales a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos), se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir

declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al fisco".

Puntualizó que, en el caso, el ente fiscalizador encuadró la infracción en el tipo descripto por el art. 46 de la LPT y que hizo mérito de las presunciones *iuris tantum* establecidas en los incisos a) y b) del art. 47 de la LPT.

Detalló que conforme surge del informe final de inspección, durante el transcurso de la generación del cargo, la contribuyente presentó la DDJJ del impuesto a las ganancias por la suma de $1.131.682,69, declarando ventas inconsistentes con lo exteriorizado en sus declaraciones de IVA para el mismo periodo. Ante la solicitud de justificación de esta diferencia, el ente fiscal constató que había omitido declarar el IVA de la factura nro. 0002-00000015 emitida el 15/04/2015, por un monto total de $2.277.404,98 y un débito fiscal de $216.404,98, por tratarse de un anticipo financiero para la realización de una obra según "oferta irrevocable para ejecutar y realizar la contratación, construcción y recepción de las obras de la 2da etapa del edificio Residencia Ciudad Nueva" que no corresponde considerar en el impuesto a las ganancias por no haber operado todavía su devengamiento. Indicó que se consultaron las bases de datos de la AFIP y se hallaron acreditaciones bancarias por $36.002.847 (superiores a las ventas declaradas, considerando la factura ajustada), por lo que se le requirió a la empresa encartada que depure estas operaciones. Agregó que, una vez practicada esta depuración, se arribó a una diferencia entre las ventas declaradas y las acreditaciones depuradas de $1.153.432,32. Dicha diferencia se puso a consideración de la verificada, quien aceptando la pretensión fiscal, presentó la DDJJ rectificativa en el impuesto a las ganancias periodo 2016, incrementado los ingresos declarados y efectuando el ajuste en el IVA prorrateando el débito fiscal en la misma proporción al declarado originalmente.

En función de tales circunstancias, el Tribunal Fiscal concluyó que "la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos

fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución y que se particulariza en el ajuste proyectado por la inspección y aceptado por la contribuyente". Expone que la conducta de la recurrente constituye una maniobra por la que se perjudicó al Fisco Nacional mediante la presentación de declaraciones engañosas, liquidándose el impuesto de modo tal que no corresponde a la realidad, por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el art. 46 de la LPT, a través de la presunción prevista en el inciso b) del art. 47 que establece que se presumen, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, cuando en la documentación indicada en el inciso anterior (libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos) se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.

Desde otra perspectiva, el tribunal consideró que no resulta de aplicación al caso la instrucción general 6/2007 que invoca la actora, toda vez que no hubo determinación de oficio de la materia imponible sino que la contribuyente rectificó sus declaraciones juradas de forma voluntaria.

Por último, dejó sentado que la sanción impuesta aparece razonablemente graduada en el mínimo legal con la reducción prevista en el art. 49 de LPT.

II.- Que, la parte actora, a fs. 94, apela la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, sustentado su recurso por el memorial de fs. 107/117, contestado a fs. 123/132vta.

Sostiene que la resolución dictada en el sumario DJCNM 1140/2018 carece de todo elemento probatorio que pudiera verificar que incurrió en alguno de los supuestos del art. 47 y, por consiguiente, del art. 46 de la LPT. Indica que en sus fundamentos solo se describe una conducta omisiva pero bajo ningún aspecto declara que se verifique el elemento subjetivo dolo para la configuración del tipo.

Explica que la omisión del impuesto se debió a una discusión de carácter intelectual, puesto que se interpretó que el anticipo financiero no tributó IVA por entender que tal importe no congelaba el precio, lo cual se encuentra reflejado en el contrato que prevé ajustes por mano de obra. De este modo, refiere que las variaciones porcentuales en la omisión del impuesto no pueden servir al fisco de argumento para determinar una conducta fraudulenta, ya que la norma requiere de una intención dolosa de ocasionar una evasión fiscal.

Cita la instrucción general AFIP nro. 6, según la cual "para las infracciones dolosas debe hallarse probada en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen". Y que instruye que "en la resolución sancionatoria debe describirse la conducta punible en forma precisa, esencialmente en lo relativo al ardid o el engaño. No debe recurrirse a fórmulas genéricas ni remitirse a las circunstancias descriptas en la resolución determinativa".

Manifiesta que el solo hecho de presentar una declaración jurada rectificativa no basta para calificar la conducta de fraudulenta. En este orden ideas, señala que la declaración jurada original solo puede ser apreciada como inexacta, pero nunca como engañosa y que la presentación de la rectificativa durante la inspección no demuestra la voluntad de defraudar al Fisco. Añade que la presentación de una declaración jurada rectificativa que implique un mayor impuesto determinado a favor del fisco puede ser susceptible de infracción por incurrir en una conducta de omisión culposa, en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, en la medida que el infractor haya obrado con negligencia, imprudencia, impericia y no acredite "error excusable".

Reitera que la instrucción general AFIP 6/2007 prescribe que, en los supuestos de determinación de oficio sobre base presunta (conforme art. 18 LPT) no corresponderá encuadrar la conducta punible de los responsables en los términos del art 46, sin el necesario


#36406687#345601903#20221024134321636

sustento de pruebas directas que permitan acreditar la existencia del elemento subjetivo requerido por la figura de defraudación. De lo contrario, deberá encuadrarse el hecho en la figura de omisión culposa del artículo 45 de la ley 11.683 y juzgarse con arreglo a las mismas.

Relata que el legislador ha previsto taxativamente las presunciones legales *iuris tantum* de que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas en el art. 47 de la LPT. Cita todos sus incisos y abunda, de modo genérico, en la actividad probatoria que debe ser desplegada para el encuadre en alguna o algunas de ellas. Agrega que en el supuesto que el Fisco encuadre la conducta del infractor como dolosa, sin recurrir a las presunciones, deberá probar el elemento subjetivo (dolo), de modo que deberá producir toda la prueba que acredite que ha existido la voluntad de defraudar al fisco.

Concluye que “bajo ningún concepto la empresa ‘SOLNAR SA’ podría encuadrarse dentro del art. 46 de la ley 11.683 cuando del mismo proceso no se hubiera verificado el elemento subjetivo presunto que establece el art. 47 y que le hubiese correspondido a la administración demostrar. Que, conforme al descargo expuesto, frente a la falta de voluntad realizadora del tipo objetivo, se produce lo que doctrinariamente se denomina ‘vaciamiento del tipo’ y por lo tanto encuadrar a nuestra empresa dentro de este artículo, vulneraría los ‘principios de inocencia’ y el ‘debido proceso’ que garantizan y consagran nuestra Constitución Nacional en su artículo 18”.

Solicita que se deje sin efecto la multa impuesta en los términos del art. 46 de la LPT.

III.- Que, tal como ha quedado reseñada la postura entablada por la parte actora, cabe recordar que los jueces de la causa no se encuentran obligados, a los fines de llevar a cabo el examen de dichas cuestiones, a seguir a las partes en todas y cada una de los agravios y argumentaciones que proponen a consideración del Tribunal sino tan

solo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140 y 301:970).

IV.- Que, de manera preliminar, corresponde dejar sentado el día 4/06/2018 la AFIP dispuso instruir sumario contra SOLNAR SA por haber presentado la declaración jurada original correspondiente al Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2016, consignando datos que no reflejan su situación impositiva real, en razón de haberse detectado diferencias entre las ventas declaradas y las acreditaciones bancarias. Desde inicio, la imputación referida a esa conducta quedó encuadrada en el art. 46 de la LPT, en función de las presunciones previstas en los incisos a) y b) del art. 47 de esa norma (cfr. fs. 15 y vta. del sumario DJCM 1140/18).

La empresa encartada contestó la vista a fs. 18/26 del sumario y la AFIP, el 28/08/2018, dictó el acto sancionatorio (fs. 29/33 del sumario).

Al respecto, resulta conveniente retener que el texto de esa presentación administrativa es prácticamente idéntico al recurso que abrió al instancia del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 14/36) y a la apelación que dio origen a esta revisión judicial (fs. 107/117).

V.- Que a fin de resolver el caso, cabe recordar que el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) prevé la situación del que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, estableciendo como consecuencia que será reprimido con multa de 2 a 10 veces el importe del tributo evadido.

Conforme a la inveterada jurisprudencia sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "Parafina del Plata S.A.", de fecha 2 de septiembre de 1968, la mera comprobación de la situación objetiva en la que se encuentra el infractor no es suficiente para configurar el delito, pues el sistema de la ley 11.683 "consagra el criterio de la personalidad de la pena, que en su esencia responde al

principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuible.

Ahora bien, este Tribunal, en reiteradas oportunidades ha resuelto que “la defraudación a que se refiere el art. 46 de la ley 11.683 no tiene carácter exclusivamente objetivo sino que requiere del elemento intencional. Sin embargo el art. 47 de dicha ley arbitró una serie de hechos que permiten inferir la existencia de una conducta dolosa, sin perjuicio del derecho del contribuyente de desplegar todos los medios de defensa para destruir esa presunción (…) El artículo 47 ley 11.683 incorpora presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. La consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que, una vez que el Fisco ha probado que 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 este quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (esta Sala, expte. nº 17.372/08, "Andechaga, Jorge Luis (TF 25.401-I) c/ D.G.I.", del 15/04/09; expte. nº 41298/2012 “Iajya Isidoro Norberto e Iajya Sara M de SH (TF 33893-I) c/ DGI”, del 03/09/2013 y sus citas, entre muchos otros).

De donde se desprende que, en rigor, resulta intrascendente lo dispuesto en la Instrucción General Nº 6/07 invocada por la recurrente en punto a la prueba del dolo, ya que si en la declaración jurada correspondiente a un impuesto el contribuyente consignó montos que difieren de los importes que surgen de otro tipo de registros (en el caso, la diferencia está entre las ventas declaradas y las acreditaciones bancarias), tal hecho configura los supuestos previstos en los incs. a) y b) del artículo 47 de la ley 11.683, presumiéndose la intencionalidad, debiendo aplicar la sanción correspondiente a la infracción de defraudación tributaria. Al tratarse de una presunción "iuris

tantum" la actora tuvo la oportunidad de probar la inexistencia de dicho dolo, no obstante lo cual no lo hizo.

En especial, no resulta admisible el argumento por el que pretende ilustrar la ausencia del elemento subjetivo con sustento en que la rectificativa fue presentada espontáneamente por su parte, máxime si se pondera que la rectificación de su declaración jurada original deriva del ajuste propuesto durante el proceso de fiscalización llevado a cabo por la División Fiscalización nº 1 de la Dirección Regional Centro de la AFIP y que, a todo evento, la conducta de defraudación que se le imputa quedó configurada al momento en que operó el perjuicio patrimonial derivado de la evasión del tributo (cfr., en igual sentido, esta Sala, expte. 17.372/2008 “Andechaga Jorge Luis (TF 25401-I) c/DGI”, del 15/04/2009 y sus citas).

VI.- Que si bien es cierto que la AFIP, en función de la consulta de sus bases, sustentó su redeterminación tributaria en la existencia de acreditaciones bancarias superiores a las ventas declaradas (fs. 8 y 9 del sumario), ello sólo bastó para demostrar un impuesto omitido de (cfr. fs. 28 expte. adm.), y así tornar operativas las presunciones de los inc. a) y b) del art. 47 de la Ley 11.683, ya que existían “graves contradicciones” que concluían en una “grave incidencia sobre la materia imponible” en los términos de dichas normas.

Frente a dicha presunción del elemento subjetivo y su correlativa inversión de la carga probatoria, la recurrente se ha limitado a criticar, por un lado la presunción en sí misma sin plantear la inconstitucionalidad del art. 47 de la Ley 11.683; y, por el otro, la escasa información utilizada por la demandada, sin aportar ningún elemento probatorio tendiente a desacreditar la información que surge de las acreditaciones bancarias depuradas, según el informe final de inspección (fs. 8/9 del sumario). Sus cuestionamientos a la pretensión fiscal, entonces, son de índole teórica adolecen de sustento real que permita a este tribunal dejar sin efecto la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que confirmó la sanción aplicada.


#36406687#345601903#20221024134321636

Cabe recordar entonces que quien invoca ciertos hechos como fundamento de su pretensión tiene la carga de acreditarlos (arg. art. 377 del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación). Y si no logra cumplir con esa carga mediante la actividad probatoria desarrollada durante el juicio corre el riesgo de que su reclamo sea denegado. (C.S., Fallos 332:1367). En efecto, es a cargo de quien afirma un hecho la prueba de su existencia cuando pretende fundar en él un derecho (C.S.,Fallos: 217:635), toda vez que la carga de la prueba es el imperativo que pesa sobre cada uno de los litigantes para que acrediten la verdad de sus afirmaciones respectivas, mediante su propia actividad, si quieren evitar la pérdida del proceso. Ello en virtud de que, como principio general, quien esgrime una pretensión debe probar el presupuesto de hecho de la norma que invoca como fundamento de la misma (cfr. expte. nº 41298/20 “Iajya”, ya citado).

En definitiva, la prueba actúa como "un imperativo del propio interés" de cada uno de los litigantes y quien no acredita los hechos que debe probar pierde el pleito (Couture Eduardo, "Fundamentos del Derecho Procesal Civil", Depalma,1974, págs. 244 y ss.), asumiendo así las consecuencias de que aquella se produzca o no, la que en principio debe ser cumplida por quien, quiera innovar la situación de su adversario (Fassi, "Código Procesal Civil y Comercial Comentado", T. I, págs 671 y sgs).

A lo cual cabe agregar que todo acto administrativo, como la Resolución dictada el 28/08/2018 en el sumario DJCM 1140/18, que impuso la sanción en autos, define una situación jurídica que por presumirse conforme a la legalidad (art. 12 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos) provoca que el destinatario resulte, desde la notificación, titular del derecho o de la obligación definida por la Administración, por la fuerza misma de la declaración. Y aunque tal presunción de legitimidad es "iuris tantum" y no definitiva, es al interesado a quien incumbe, en función del

desplazamiento de la carga probatoria, promover la pertinente impugnación si es que discrepa con la legalidad del acto. De lo cual inmediatamente se deduce que el incumplimiento de la carga impugnatoria suscita la firmeza del acto y -salvo supuestos excepcionales- su legalidad definitiva" (esta Sala expte. nº 41298/20 "Iajya", ya citado). Ello así, conforme a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación según la cual "el principio de legitimidad que fluye de todo acto administrativo obliga a alegar y probar lo contrario por quien sostiene su nulidad" (Fallos 310: 234).

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**

1) rechazar el recurso de apelación interpuesto y confirmar la sentencia apelada. Con costas a la vencida (art. 68, primera parte, del CPCCN).

2) Sobre la base de ponderar las mismas pautas a las enunciadas en la regulación de honorarios de fs. 97 -que ha sido consentida por las beneficiarias y por la condenada en costas-, por las tareas correspondientes a esta alzada (cfr. fs. 123/132vta.), **SE ESTABLECEN** los emolumentos a favor de la representación fiscal, ejercida por las Dras. Cintia Érica Vázquez (apoderada) y María Gabriela Mosqueira (patrocinante) en tres (3) UMA, que equivalen –a la fecha– a la suma de PESOS TREINTA Y UN MIL DOSCIENTOS -$31.200-, en conjunto, y conforme la no impugnada proporción dispuesta en el auto de fs. 97 (cfme. arts. 30 y cc. de la ley 27.423 y Ac. CSJN 25/2022).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 25/10/2022
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA

#36406687#345601903#20221024134321636