

Declaraciones Juradas Inexactas Tipo Culposos Art 45 Ley 11683

JURISPRUDENCIA

Declaraciones juradas inexactas. Tipo culposos art. 45 ley 11683

Se confirma la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que reencuadró la multa impuesta por la AFIP-DGI al actor en el tipo culposo del artículo 45 de la ley 11683, graduándola en su mínimo legal, esto es el 50% con la reducción prevista en el artículo 49 de la misma norma. Buenos Aires, 6 de febrero de 2015.- VISTOS: para resolver los autos ?Arechavala, José Ignacio c/DGI (TF 34082-I)?, expte. 39.095/2014, venidos en recurso; y CONSIDERANDO: I. La sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación de fs. 81/85 vta. resolvió reencuadrar la multa impuesta por la AFIP-DGI al actor en tipo culposo del artículo 45 de la ley 11.683, graduándola en su mínimo legal, esto es, el 50%, con la reducción prevista en el artículo 49 de la misma norma. Asimismo, impuso las costas por su orden. La sanción originaria había sido impuesta por resolución 1893/2010 de la Jefa de la División Jurídica de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP - DGI, mediante la cual se aplicó una multa en el impuesto a los bienes personales correspondiente a los períodos fiscales 2004, 2005, 2006 y 2007, equivalente a dos tantos el gravamen presuntamente omitido, con sustento en lo dispuesto en los arts. 46 y 47, incisos a) y b) , de la ley 11.683, con la reducción prevista en el artículo 49 de la misma norma. En cuanto a los antecedentes de la causa, el TFN reseña que: a) José Ignacio Arechavala, que tiene como actividad principal declarada el ?engorde de corrales, presentó las declaraciones juradas correspondientes al impuesto sobre los bienes personales los días 03/10/07 respecto a los períodos 2004 y 2005; 10/05/07 por el período 2006; 30/06/08 por el período 2007. Consignó en las mismas importe a pagar ?cero?. b) Posteriormente, el 29/04/10 rectificó dichas declaraciones juradas, con la salvedad de la correspondiente al período fiscal 2007, respecto de la cual, previo a ello, presentó una primer declaración jurada rectificativa el 28/08/09, determinando nuevamente el saldo a ingresar en cero. c) El 29/10/09 se libró orden de intervención 361.395 a través de la cual se informó al Sr. Arechavala que sería objeto de una fiscalización respecto del impuesto a los bienes personales, períodos fiscales 2004 a 2007, ambos inclusive. En el informe final de inspección del 30/04/10 se informa que el contribuyente presentó las declaraciones juradas rectificativas referidas en el apartado anterior. En base a ello, el Sr. Vocal del TFN Dr. Magallón consideró que el elemento objeto o material del tipo infraccional quedó demostrado ante la falta de declaración de la materia imponible que representara la realidad económica del contribuyente. No obstante, discrepó en cuanto a la calificación de la conducta del mismo, ya que entendió que su obrar encuadraba más bien en el artículo 45 de la ley 11.683. Manifestó que si se toma como premisa que el elemento subjetivo que encierra el artículo 46 de la citada ley se identifica con el despliegue de algún ardid, engaño y/o malicia por parte del presentante -un comportamiento doloso-, no se vislumbraban tales extremos en la actividad desarrollada por el Sr. Arechavala. Agregó que desde el plano de vista subjetivo no se apreciaba ningún ejercicio que denote, por ejemplo, la ocultación de bienes alcanzados por el gravamen o la producción de falsos documentos que pretendan disminuir la base imponible del mismo. Asimismo, sostuvo que si la Administración Fiscal pretendía encuadrar la conducta en el artículo 46, debía necesariamente producir las pruebas pertinentes a tales efectos; y si invocaba las presunciones del artículo 47 -como en el presente caso-, correspondía que acredite el soporte fáctico de la presunción prevista, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. En ese sentido, expresó que en autos la Administración sólo ha probado la presentación de declaraciones juradas inexacta y su posterior rectificación, circunstancia insuficiente por sí sola para merituar el accionar de la actora y calificarlo como defraudación fiscal, y que si bien tiene la posibilidad de utilizar figuras presuncionales de dolo, no era menos cierto que, por la gravedad de las situaciones a las que afecta, ellas deben ser aplicadas con extrema prudencia y precaución. A su turno, el Sr. Vocal del TFN Dr. Pérez esbozó sus argumentos en el mismo sentido. En primer término sostuvo que la presentación de la declaración jurada original por parte del contribuyente en cero, sabiendo en forma fehaciente que posee base imponible para someter al gravamen, es decir, consciente de su incorrección y falsedad, habilita a presuponer prima facie la existencia de una actitud engañosa, toda vez que sus declaraciones juradas no revelan su verdadera situación impositiva, habiendo sido necesaria la intervención fiscal para que la actora declarara el impuesto que en realidad correspondía. Pero el Vocal entendió que, no obstante, un análisis particularizado del presente caso permitía advertir que los ajustes proyectados por el personal fiscalizador que motivaran la presentación de las declaraciones juradas rectificativas por parte del contribuyente, fueron efectuados a partir de los papeles de trabajo y de la documentación aportada por el propio contribuyente, y del cruzamiento de la información de las bases de datos del Organismo Fiscal. Desde su opinión, ello impide encuadrar a la conducta del recurrente en la figura del artículo 46 de la L.P.F.. No obstante, atento a que el contribuyente aceptó la omisión en el ingreso debido del gravamen en cuestión, ello mediante la aceptación del ajuste fiscal con la presentación de las declaraciones juradas rectificativas, sin haber probado la existencia de un error excusable, correspondía encuadrar la conducta en el artículo 45 de la ley 11.683. II. La AFIP-DGI apeló la sentencia a fs. 86, expresó agravios a fs. 90/100 vta., la que fue concedida

a fs. 101. En primer término se agravia del reencuadre efectuado por el TFN, y dice que el razonamiento de ese tribunal es erróneo porque: a) es la propia sentencia que reconoce que existe una omisión voluntaria ¿y por lo tanto intencional? de Arechavala de omitir el pago del impuesto; b) existe una maniobra defraudatoria, que queda claramente representada mediante la ocultación de su real obligación tributaria al presentar la DDJJ en 0?, y procurar de esta forma que en el sistema informático del Fisco Nacional se refleje a simple vista que el contribuyente cumplió su obligación; c) la actora en ningún momento demostró la conducta culpable de su proceder, ni arrojó probanza que pueda inducir a que no existió intención. Sostiene que la presentación de una Declaración Jurada en cero nunca puede ser intencional; d) si el Estado Nacional no hubiera detectado el artilugio utilizado por el Sr. Arechavala, la actora al día de hoy mantendría su realidad oculta en el engaño; e) fue necesario que la AFIP ponga en movimiento de todo el aparato administrativo para detectar que la presentación y supuesto cumplimiento de las obligaciones se encontraban disfrazadas; f) recién a instancias de la fiscalización actuante, y una vez detectada la maniobra de la contraria, es que ésta decide declarar realmente su actual situación tributaria y pagarla, esto después de haber engañado al Fisco a lo largo de varios años. Más adelante dice que la resolución revocada aplicó la sanción prevista en el artículo 46 de la ley 11.683 en función de lo previsto en los incisos a) y b) del artículo 47 de la misma norma. Explica que las únicas probanzas allegadas al TFN han sido las actuaciones labradas por impulso de la AFIP, de las que surge fehacientemente que la recurrente presentó las rectificativas a raíz de la inspección. Sostiene que se aprecia que el obrar de la actora conduce válidamente a colegir que se ha verificado la ocultación maliciosa que caracteriza al elemento subjetivo. Teniendo en cuenta que el elemento ¿dolo? debe ser probado, en el caso de autos ha quedado demostrado que la actora presentó las declaraciones engañosas con el fin de evadir el tributo, dado que los datos en ellas brindados no reflejan su realidad tributaria y no ha cercado probanza que autorice concluir lo decidido. En otro orden, se agravia que existió una errónea aplicación del artículo 49 de la ley 11.683, expresada en el punto V de la sentencia. Dice que el sentenciante erróneamente entendió que correspondía aplicar la reducción de un tercio prevista en el artículo 49 de la ley ritual a raíz de que la actora rectificó sus DDJJ antes de la instrucción del sumario. Añade que aquí no existió una presentación espontánea antes de que se notifique la visita del artículo 17, sino que ya notificada la vista, la actora presentó sus rectificativas previo a que se le notifique de la instrucción del sumario, tal como lo menciona el propio a quo en el punto V de su considerando. Por ello, solicita que se rechace el beneficio del primer párrafo del artículo 49 de la ley 11.683. III. Corresponde recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquellas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros). IV. Ingresando en el análisis de la cuestión, corresponde señalar que la presente causa llega a conocimiento de éste Tribunal en virtud del recurso de apelación limitado previsto en el artículo 86, inc. b) de ley 11.683. Por ello, los agravios en esta especie de recurso deben formularse teniendo en cuenta que lo que corresponde conocer y decidir a éste Tribunal, en principio y como regla general, es: a) si existió violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el TFN; b) acerca del fondo del asunto, teniendo por válidas las conclusiones del TFN sobre los hechos probados. Es decir, los agravios del apelante deben estar centrados, como regla general, en cuestiones de derecho (ésta Sala, 23.090/2012, ¿Arusa, Vicente Eduardo (TF 23735-I) c/ DGI s/Apelación?, sentencia del 12/11/2013). Esta Cámara ha tenido ocasión de enfatizar el carácter limitado del citado recurso, razón por la cual cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (Sala I, in re "Merlino Automotores S.A." del 12/03/2009; Sala II, in re "Frigorífico Marejada S.A." del 29/12/2009; Sala IV, in re "Agropecuaria Laishi S.A." del 15/04/2010; esta Sala, "Del Buono, Jorge Luis" del 15/03/2007; entre otros). Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (Sala V, "Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c/DGI", causa 35.379/10, sentencia del 21/03/11). V. Teniendo presente los límites de la revisión de ésta Alzada, corresponde rechazar el recurso de apelación de la AFIP-DGI por improcedente en cuanto a la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación de recalificar la conducta del apelante encuadrándola en el artículo 45 de la ley 11.683; ello así toda vez que los argumentos que formula no demuestran que la valoración de los hechos de la causa por el TFN haya sido arbitraria o irrazonable, y no se ha agraviado en este punto sobre cuestiones de derecho. Vale decir que si un actor o demandado en causas como la de la especie pretende la revisión por parte de ésta Alzada de aspectos fácticos de una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, el recurso previsto en el artículo 86, inc. b) de ley 11.683 le exige cumplir un requisito de procedencia previo para habilitar la intervención de éste Tribunal, esto es, demostrar el error en la apreciación de la prueba por parte del TFN, que además, como se dijo, debe tener la característica de ser arbitrario o irrazonable. El apelante no ha cumplido con esa carga. En efecto, de su expresión de agravios no esboza argumento ¿más allá de sus citas de jurisprudencia? que expliquen a éste Tribunal qué pruebas relevantes no

fueron tenidas en cuentas por el a quo, o qué pruebas fueron valoradas en forma arbitraria, ignorando hechos probados o teniendo por verdaderos hechos falsos. Sólo de esa manera se podría superar el requisito de procedencia que permitan a éste tribunal revisar la recalificación efectuada por el a quo. En este sentido, en éste caso en particular es preciso enfatizar que, a diferencia de lo que entiende el recurrente, a los efectos del artículo 46 de la ley 11.683, no basta probar la presentación de una declaración jurada inexacta por el contribuyente, sino la intención de defraudar al Fisco a través de esa presentación. En éste punto, el apelante no controvierte en forma suficiente el argumento del TFN en cuanto a que los ajustes proyectados por el personal fiscalizador fueron efectuados a partir de los papeles de trabajo y de la documentación aportada por el propio contribuyente. Pero además es necesario agregar que la AFIP no se hizo cargo en su recurso de lo sostenido por el contribuyente en cuanto a que luego de presentar las declaraciones juradas en ?cero?, el 22/10/09, es decir antes de que se librara la Orden de Intervención (29/10/09), el mismo advirtió a la AFIP en forma espontánea a través de multinota que correspondía efectuar ajustes en las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales por los ejercicios 2004 a 2007, ambos inclusive. Ese hecho, no controvertido por el organismo en esta instancia, conduce necesariamente a descartar toda actitud dolosa de engaño por parte del actor, ya que si esa hubiese sido la intención, va de suyo que no habría efectuado tal comunicación voluntaria al organismo fiscal. VI. Si bien lo expuesto es suficiente para rechazar el recurso de la AFIP - DGI en cuanto al reencuadre de la conducta, es pertinente agregar, a mayor abundamiento, que se advierte de la resolución 1893/2010 bajo análisis que en los ?Considerandos? del mismo el organismo fiscal prácticamente no ha esbozado argumento alguno que justifiquen la calificación de la conducta del contribuyente en el artículo 46, y especialmente los incisos a) y b) del artículo 47 de la ley 11.683, sobre los que pretendió sustentar la sanción. En efecto, en el mejor de los casos sólo se ha limitado a transcribir el artículo 46 y explicar cuándo las declaraciones son ?engañosas? y cuando se trata de una ?ocultación maliciosa? pero no argumenta de qué modo ello ha ocurrido en el presente caso. En cuanto a los incisos del artículo 47 (a y b) sólo los menciona, y ningún fundamento desarrolla para demostrar que la actitud del contribuyente encuadre en alguno de los supuestos fácticos allí previstos. VII. En relación al agravio vinculado a la interpretación que el a quo efectuó sobre el artículo 49 de la ley 11.683, se debe declarar desierto. Ello así, no solo porque el TFN confirmó la aplicación de ese artículo que efectuó el juez administrativo (y la mera diferencia de interpretación no constituye agravio), sino además porque es manifiestamente improcedente que la AFIP solicite ante ésta Alzada que se deje sin efecto la reducción que ella misma realizó al aplicar la multa a través del acto administrativo bajo análisis. VIII. Por último, y en vistas al resultado del proceso, las costas ante esta Alzada se deben imponer a la demandada vencida. Por las razones expuestas se RESUELVE: rechazar el recurso de apelación de la AFIP-DGI y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en lo que ha sido materia de agravio. Las costas ante esta Alzada se imponen a la demandada (art. 68, primer párrafo, del CPCCN). Se deja constancia que el Dr. Sergio Gustavo Fernández no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 del RJN). Regístrese, notifíquese y devuélvase. ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO JORGE 001254E