

Procedimiento Tributario Declaraciones Juradas Enganosas Multa Dolo

JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Declaraciones juradas engañosas. Multa.

Dolo Se revoca la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto reencuadró la sanción por presunta defraudación del gravamen en la figura prevista en el art. 45 de la ley 11683, por considerar que en el caso existió una ocultación maliciosa por parte del responsable de su real capacidad contributiva, por lo que debe aplicarse el artículo 46 de la ley mencionada. Buenos Aires, 10 de febrero de 2015.- ID Y VISTOS; CONSIDERANDO: I.- Que la parte demandada -sustentando su recurso por memorial de fs. 171/176, que fue replicado a fs. 190/191- recurre el pronunciamiento de fs. 167/169 vta., por el que el Tribunal Fiscal de la Nación -por mayoría- confirmó -con costas- la resolución n° 137/2006, emitida por la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP - DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2004, con más sus respectivos intereses, y reencuadró -con costas por su orden- la sanción por presunta defraudación del gravamen y período de marras (aplicada por resolución n° 38/2007 de la dependencia mencionada) en la figura prevista en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), graduándola en su mínimo legal. II.- Que la demandada, en lo sustancial, se agravia de la recalificación de la infracción impugnada y de la imposición de costas por su orden dispuesta por el tribunal administrativo. Insistió que en el caso existió una ocultación maliciosa por parte del responsable de su real capacidad contributiva. En efecto, agregó que de los antecedentes administrativos se depende que ocultó el origen del importe no declarado, intentando justificar la omisión a través de una donación inexistente o que, al menos, no se probó ningún indicio de su veracidad, circunstancia que torna notable la intención de defraudar al erario público con una declaración que no se ajustaba a la realidad. Señaló que sólo a partir de la intervención del Fisco Nacional el contribuyente procedió a subsanar su primera falta -no presentación de la declaración jurada- y, a medida que avanzó la inspección, rectificó su declaración jurada admitiendo que la original no se ajustaba a su realidad impositiva, pero insistió en la no gravabilidad de los fondos exteriorizados, invocando una donación que no intentó demostrar. Se quejó de que la sentencia apelada destacó la presunción de ocultamiento para el fondo de la cuestión debatida -determinación del impuesto a las ganancias-, pero la negó a los fines de resolver la procedencia de la sanción. Sostuvo que el intento exculpatorio de responsabilidad desplegado por el contribuyente, sin probanzas adecuadas, hace mérito del ardid ejecutado. Arguyó que en el caso se observan los dos elementos que se exigen en el art. 46 para la aplicación de la sanción. Hay 'declaraciones engañosas' y 'ocultación maliciosa', por cuanto en una primera etapa ocultó materia imponible y, en virtud de los hechos constatados por la inspección actuante, rectificó la materia imponible exteriorizada oportunamente, pero consignó una declaración engañosa justificando sus ingresos en una donación que nunca acreditó. III.- Que las presentes actuaciones tienen su origen en la información suministrada por la Subdirección General de Operaciones Aduaneras, en virtud de la declaración jurada presentada por el contribuyente, mediante formulario OM-2249 N.M. 'Declaración de Aduana - Ingreso de Valores, en la que manifestó que ingresó al país con la suma de EUROS En virtud de ello, se procedió a verificar el origen de dichos fondos a los efectos de establecer el tratamiento impositivo que correspondía dispensar. La fiscalización iniciada constató que el responsable declaró un monto imponible en defecto y, consecuentemente, dejó de ingresar en su justa medida el impuesto a las ganancias por el ejercicio 2004. De la tareas de auditoría efectuadas, se comprobó que el responsable computó en su declaración jurada del gravamen y período de marras, en el rubro 'Justificación Patrimonial?', la suma de \$... en concepto de 'Bienes Recibidos por Herencia, Legado o Donación?', sin la correspondiente documentación respaldatoria que acredite el origen de tales ingresos, motivo por el que fueron considerados como renta gravada. Como consecuencia de ello, se determinó la obligación tributaria por el impuesto y período de marras. Asimismo, se dejó expresa reserva de la eventual aplicación de sanciones, de conformidad con el art. 20 de la ley penal tributaria, razón por la cual se difirió el encuadre legal de la conducta desplegada por el responsable hasta el dictado de la sentencia definitiva en sede penal. La AFIP efectuó oportunamente la denuncia penal por presunta comisión del delito de evasión simple, tipificado en el art. 1° de la ley 24.769. Con fecha 09/02/2007 el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario n° 2 desestimó la denuncia formulada por imposibilidad de proceder, con justificación en los términos del art. 180 del Código Procesal Penal de la Nación, resolución que no fue apelada por el agente fiscal, lo que motivó la instrucción del sumario que culminó con la sanción aquí cuestionada. IV.- Que, con relación a la multa aplicada, el Tribunal Fiscal de la Nación sostuvo en su voto mayoritario que en la calificación de la conducta, especialmente cuando se utilizan presunciones, debe prestarse especial atención al examen de todas las circunstancias del hecho inculcado y a las pruebas aportadas a la causa, para inferir de ello la existencia de dolo en el obrar del contribuyente. Dichos elementos deben ser suficientemente graves, precisos y concordantes para permitir una apreciación justa de los hechos controvertidos. Concluyó que en el caso de autos la administración tributaria sólo probó la presentación de

declaraciones juradas inexactas, puesto que la omisión detectada se basó en los propios registros de la actora, circunstancia insuficiente por sí sola para merituar el accionar del responsable y calificarlo como defraudación fiscal y que, en consecuencia, las circunstancias fácticas en que se funda la aplicación de las presunciones de los incisos a), c) y d) del art. 47 de la ley 11.683 no fueron acreditadas, motivo que justifican su encuadre en la figura culposa prevista en el art. 45. V.- Que corresponde acoger favorablemente los agravios de la demandada. Es que de la lectura de las actuaciones administrativas se observa que el contribuyente presentó su declaración jurada correspondiente al impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2004 con posterioridad al vencimiento general de la obligación y sólo a instancia de la inspección actuante. La inspección tuvo su origen en la información que dio la dependencia de la AFIP - DGA Ezeiza por verificar el ingreso de divisas por un monto superior a u\$s... y no en los propios registros de la actora. Se constató que ésta declaró en el rubro ?Justificación Patrimonial? en concepto de ?Bienes Recibidos por Herencia, Legado o Donación? la suma de \$..., sin aportar elementos fehacientes que permitan tener por probado el origen de los fondos que exterioriza como ganancia exenta, como así tampoco que puedan proceder de actividades gravadas desarrolladas en el país. Como resultado de esa tarea, se procedió a considerar dicho monto como renta gravada y se sumaron a los ingresos netos gravados declarados por el responsable por \$...; operación que arrojó un resultado total de ingresos netos gravados de \$... y un saldo a favor del Fisco Nacional de \$... -previa sustracción del saldo a pagar de \$... que surge de la declaración rectificativa n° 1 oportunamente presentada-. Por lo tanto, el Fisco Nacional no aplicó automáticamente la multa prevista en el art. 46 de la ley 11.683 o, según lo entendió el tribunal de origen, sin sustento válido, es decir sin fundar cuales fueron los hechos que llevaron a encuadrar la conducta en la figura dolosa prevista en la ley de procedimiento fiscal. En efecto, toda vez que se advierte que el impuesto determinado por el organismo recaudador supera 300 veces el declarado por el contribuyente, resulta evidente la grave contradicción existente entre los antecedentes y los datos que surgen de las declaraciones juradas, cuya inexactitud se encuentran en manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias aplicables al caso. Por todo ello, corresponde revocar el pronunciamiento apelado y, en consecuencia, confirmar la resolución que aplicó multa, de conformidad con el art. 46 de la ley 11.683. Las costas se imponen -en ambas instancias- a la parte vencida (conf. art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). ASÍ SE DECIDE. Se hace constar que el doctor Carlos Manuel Grecco suscribe la presente en los términos de la acordada n° 16/2011 de esta cámara. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.- Firmado por: DO PICO - GRECCO - FACIO, JUECES DE CAMARA 001042E