

Multa Por Infracción Tributaria

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Multa por infracción tributaria Se confirma la resolución por la que se multó a la actora en el marco de un sumario administrativo por acreditarse la infracción prevista en los arts. 46 y 47, inc. c) de la ley 11.683. Rosario, 30 de noviembre de 2016.

Visto, en acuerdo de la Sala "B", el expediente n° FRO 42000150/2010/CA1 de entrada, caratulado "INTERSOL SRL c/ AFIP s/ Demanda Contenciosa" (del Juzgado Federal N° 4 de la ciudad de Rosario), del que resulta: Vienen los autos a fin de resolver el recurso de apelación interpuesto por el Dr. Santiago Rossi en representación de la parte actora (fs. 140), contra la sentencia de fecha 11/02/2016 (fs. 133/137 vta.), que rechazó la demanda contenciosa deducida y confirmó la resolución dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección Regional Rosario II de AFIP - DGI, dentro del sumario administrativo SDI/RRO2/GAN/512/08, por la cual se mantuvo la resolución que impuso a su representada una multa de pesos sesenta y seis mil ciento dieciséis con veinte centavos (\$ 66.116,20.), fundada en la infracción prevista en los Art. 46 y 47 inc. c) de la ley 11.683, fijándose en un tercio del mínimo legal previsto en la primera de tales normas. Elevados los autos a la Alzada e ingresados por sorteo informático en esta Sala "B" (fs. 147), se agregaron la expresión de agravios de la apelante (fs. 148/155 vta.) y su contestación por la demandada (fs. 160/170 vta.), ordenándose el pase de autos al Acuerdo (fs. 171). El Dr. Toledo dijo: 1°) La recurrente expresa que agravia a esa parte la resolución que impugna en tanto considera que el procedimiento administrativo tuvo por único fundamento el art. 47 de la Ley de Procedimientos Tributarios, la que resulta contraria a todo el ordenamiento jurídico, razón por la cual se solicitó el archivo de aquellas actuaciones, con la consiguiente indemnidad de la firma Intersol SRL. Respecto de tal disposición afirma que si bien la doctrina judicial ha convalidado la aplicación de la presunción de fraude fiscal en materia penal infraccional, el art. 47 de la Ley de Procedimientos Tributarios nro. 11.683, resulta objeto de severas críticas por tacha constitucional. Enfatiza que tanto el procedimiento administrativo como el proceso penal persiguen como finalidad alcanzar la verdad real; lo que traducido en términos de carga probatoria, da como resultado la necesidad de que el órgano o funcionario instructor del sumario, tenga un papel netamente activo en pos de acreditar los extremos fácticos del supuesto de hecho delictivo y cumplir de esa manera con aquel propósito. Indica que por lo tanto no podrá pensarse como culpable a quien no se le haya probado previamente su culpabilidad en una sentencia firme dictada luego de un proceso regular y legal; que si la acción es pública esa prueba deben procurarla con esfuerzo y seriedad los órganos encargados de la preparación, formulación y sostenimiento de la acusación; que el imputado no tiene, ni por tanto se le puede imponer, la carga de probar su inocencia, y que si la acusación no se prueba fehacientemente por obra del Estado, el acusado debe ser absuelto. Asevera que el reconocimiento de la especificidad de la materia penal tributaria contravencional posibilita la aplicación de leyes especiales, mas no autoriza el apartamiento de los principios del derecho penal común. Dice que dentro de los principios garantistas del derecho penal se encuentra el del estado de inocencia (expresado en la Convención Americana de Derechos Humanos), por lo que se pregunta cómo puede sostenerse legítimamente la presunción de fraude en materia penal tributaria, considerando insostenible dicha dualidad. Aduce que en virtud del orden de prelación jerárquico normativo establecido por el art. 31 de nuestra Carta Magna, si la norma superior impone la presunción de inocencia (art. 8, 2° párrafo del Pacto de San José de Costa Rica, aplicable según art. 75 inc. 22 de la CN), no puede la norma inferior (art. 47 de la Ley 11.683) contradecirla, por lo que corresponde se declare su inconstitucionalidad. Manifiesta que la sentencia luce arbitraria por falta de consideración de las cuestiones concretamente planteadas por su parte, pero que además tal resolución le enrostra a la actora no haber demostrado ausencia de intencionalidad dolosa de su parte, cuando tal inversión de la carga probatoria resulta reñida con la garantía constitucional del estado de inocencia. Formula reserva de recurrir ante Tribunales Superiores. 2°) Por su parte, la contraria, al contestar el traslado solicita el rechazo del recurso presentado, con costas a la recurrente. Expresa, que sólo puede ser objeto de apelación la decisión contenida en la parte dispositiva de los fallos, única que produce o puede producir agravios y que adquiere carácter de cosa juzgada, siendo improcedente recurrir los considerandos de la sentencia. Enuncia a continuación que los pretendidos agravios de la actora sólo se refieren a lo considerado por el a quo para determinar el rechazo de la demanda, haciendo una reiteración de las argumentaciones expuestas en el escrito de inicio de la acción. Pone de resalto que el decisorio en crisis es ajustado a derecho, y que se encuentra basado en los hechos probados en la causa y en el derecho aplicable al caso. Declara que el fallo ha analizado lo expresado y acreditado por las partes, como así también la normativa aplicable al caso, por lo que asevera que los pretendidos agravios deben ser rechazados in limine, en virtud de que los mismos aparecen como una mera discrepancia con lo resuelto en la baja instancia. Expresa que la infracción imputada se configura con el caso que se perjudique al Fisco con liquidaciones de impuestos que no

corresponden a la realidad mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas. Alega que al presentar la declaración jurada rectificativa, queda configurado el elemento objetivo de la imputación formulada. Que en las infracciones tributarias, a diferencia del derecho penal ordinario, se produce una inversión de la carga de la prueba, siendo el imputado quien debe probar su inocencia, siempre que haya indicios serios de la comisión de la infracción y que medien razonables elementos que permitan una situación de duda, toda vez la infracción comprobada lleva implícita la intención de defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia. Arguye que es la propia Ley 11.683 en su artículo 47, la que permite presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas cuando determinadas situaciones son verificadas en la realidad, tal como ocurrió en el caso de marras. Explica que la Administración ha optado como modalidad operativa, delegar en los contribuyentes la determinación de sus impuestos mediante la presentación de sus declaraciones juradas, por lo que la presentación de la misma produce en el Fisco la convicción de que el contribuyente sólo debe lo reflejado en ella. Remarca que en el caso de autos, el ajuste se origina en el impuesto que declara la propia imputada en su declaración jurada rectificativa, es decir que no nace a consecuencia de ningún procedimiento de determinación de oficio por parte del ente fiscal, lo que habilita al Fisco a seguir el procedimiento regulado por los arts. 70, 71 y concordantes de la ley de procedimiento tributario. Señala que el actor intenta inducir a error al llevar al terreno de la determinación de oficio su argumentación, cuando ésta no es así, pues en este caso no la hubo, ya que el contribuyente declaró el impuesto correcto en su declaración jurada rectificativa, por lo que no procede el procedimiento previsto en los arts. 16 y ss. de la ley 11.683. Manifiesta que no corresponde hacer lugar al planteo de la contraria acerca de la improcedencia de la instrucción del sumario y posterior aplicación de la multa, a tenor de lo normado por el art. 74 de la Ley 11.683, que determina que las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen, de lo contrario se entenderá que no se encontró méritos para imponerlas, ya que si bien fue objeto de un procedimiento de fiscalización, presentó declaraciones juradas rectificativas antes de que se corriera la vista prevista en el art. 17 de la citada ley por lo que el procedimiento de determinación de oficio nunca se inició. Se pregunta cómo puede ser que la contraria expresa por un lado que la multa no corresponde porque no se siguió el procedimiento que aquella entendió correspondía realizar, y por el otro pretenda su condonación. Enfatiza que se pasó de un valor de las mercaderías en el rubro bienes de cambio de la declaración jurada original de \$111.268,35 a \$431.930,98 en la declaración jurada rectificativa. Aduce que siendo su actividad principal el cultivo de cereales, no puede la actora pretender desconocer los valores reales de las mercaderías con las que habitualmente comercia, ignorando de esta forma su propia realidad económica. Subraya que debe destacarse el argumento relativo a la improcedencia de las sanciones por derivar de la presunta violación a la garantía constitucional de la no autoincriminación, pues en la medida que el aspecto fáctico del ilícito tributario es verificado por el Fisco en ejercicio de las facultades que el art. 35 de la citada ley le otorga, nunca esta circunstancia podría derivar en la improcedencia de la sanción si de tales hechos constatados se concluyese que los mismos configuran, junto con el aspecto subjetivo de la conducta, las infracciones tributarias imputadas. Señala que la presunción del art. 47 inc. c) de la ley procedimental no ha sido derribada en tanto en dicha ley se explicita qué bienes deben declararse en el rubro bienes de cambio y cuál es su forma de valuación. Por ello, y conforme a tal normativa, se produce una inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos que se admite, no se asentaba el dolo presumido o el acaecimiento de alguna circunstancia imprevisible, caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho o de derecho excusable, a fin de ser eximida de responsabilidad. Finaliza su exposición mencionando que aquí nos encontramos frente a un régimen de excepción, el de la ley 26.476, que otorga ciertos beneficios, y que por ello, en este caso la contraria debía cumplimentar con los requisitos que la normativa aplicable al caso establece, cuestión que no se ha dado en esta causa por cuanto la actora no reformuló el plan al cual se había acogido antes de la vigencia de la ley 26.476, y que por ello no puede ir ahora en contra de sus propios actos intentando una condonación ajena a lo previsto en la normativa aplicable. Peticiona en consecuencia el rechazo de la apelación impetrada con expresa imposición de costas a la recurrente. 3º) Al analizar el caso venido en apelación debe tenerse en cuenta que la defraudación fiscal (tipificada en el art. 46 de la ley 11.683) es todo acto u omisión que, en violación de las disposiciones legales vigentes, provoca intencionalmente la eliminación o disminución de la carga tributaria. Para constituir defraudación fiscal se requiere la verificación de un elemento intencional, esto es, dolo específico (conf. Folco, Carlos María, "Procedimiento Tributario, Naturaleza y estructura?", Tomo II, Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, mayo de 2011, pág. 219). El mismo autor recuerda que el artículo 47 de la ley 11.683 contiene presunciones iuris tantum de dolo, es decir, se contemplan hechos que llevan a presumir, salvo prueba en contrario a cargo de quien pretenda desvirtuarlas, que concurre ese elemento subjetivo. ¿El Fisco tiene a su favor dichas presunciones iuris tantum, por lo cual está dispensado de probar el hecho alegado, sin embargo, deberá acreditar fehacientemente los hechos que constituyen las premisas de las mismas? ¿Probada la configuración de alguno de los supuestos previstos en los cinco incisos del referido artículo, se presume que el infractor ha obrado con dolo, produciéndose la inversión de la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria? (Folco, ob. cit. pág. 225). En tal rumbo, entiendo que no asiste razón a la recurrente en las quejas que

esgrime contra la sentencia impugnada. Máxime cuando tal como ella misma lo afirma, el concreto agravio que irroga a su parte el decisorio en recurso refiere a la inversión de la carga probatoria. Al respecto la doctrina ha dicho: "Deseamos destacar una radical diferencia entre el ilícito doloso del Derecho Penal y el ilícito doloso del Derecho Tributario, y ella consiste en la inversión de la carga de la prueba que sufre el sujeto responsable: Inversión que le viene dada por la presunción de legitimidad del acto administrativo. La actividad probatoria en contra de actos dictados por el Fisco, exige por parte del recurrente, mucho más que sólo su discrepancia o negación, exige aportar prueba concluyente y contundente que lleve al magistrado a apreciar críticamente como se han desarrollado los hechos..." (Teresa Gómez y Carlos María Folco, "Procedimiento Tributario, Ley 11.683-Decreto 618/97 con las modificaciones introducidas por la ley 25.795", Ed. La Ley, 2da. Edición Actualizada y Ampliada, Buenos Aires, 2004, pág. 251; Acuerdo N° 109/05 Penal). En el caso bajo análisis, conforme surge del expediente administrativo acompañado a esta causa y que se tiene a la vista, la División Fiscalización N° 2 observó la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2005, en razón de haberse detectado subvaluación de la existencia final de cereal a la fecha de cierre de ejercicio, que incrementaban el costo de ventas y disminuían el tributo a ingresar, a raíz de lo cual el contribuyente presentó una declaración jurada rectificativa, habiéndose determinado una diferencia de impuesto a ingresar de noventa y nueve mil ciento setenta y cuatro pesos con treinta centavos (\$99.174,30). Tales hechos se subsumen en las presunciones establecidas en los incisos a) y b) del artículo 47 de la ley 11.683 y dan por configurada la infracción prevista en el art. 46 de la misma ley, toda vez que la sumariada no aportó prueba alguna en contrario. Como bien advirtió el juez del anterior grado al mantener la imposición de la multa "...la actora no ha desvirtuado las conclusiones del organismo recaudador por algún otro medio de prueba contundente. Tanto en sede administrativa como en esta instancia judicial, sólo se limitó a aportar las actuaciones administrativas, no surgiendo de allí elemento alguno que permita admitir la existencia de un error excusable en su actuar que habilite a eximirla de responsabilidad" (fs. 137). Cabe destacar que la diferencia, conforme el ajuste practicado por el Fisco asciende a la suma de \$ 99.174,30. Además, que la contribuyente sólo la reconoció porque la Administración observó su declaración jurada y detectó la maniobra, de lo contrario podría suponerse que nunca se hubiera advertido, con el consiguiente perjuicio a los intereses del Fisco. Por su parte, la C.S.J.N. en cuestiones de índole sancionatoria tiene consagrado 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 atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297, 303:267, 316:3149, entre muchos). Que ello no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede encuadrarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente (Fallos: 278:266 en La Ley, 144-608; 08/06/1993, Buombicci, Neli A. en la ley 1994-A, 342 - DJ, 1994-1-710- ED, 154-217; 08/06/1993, Morillas, Juan S. c. Estado Nacional (D. G. I.). La Ley 1993-E, 415 - DJ 1994-1, 467; 08/06/1993, Wortman, Jorge A. y otros. en La Ley 1993-E, 24 - DJ 1994-1, 233). Por todo lo expuesto, corresponde confirmar la sentencia apelada, con costas de esta instancia a la apelante vencida (art. 68 del C.P.C.C.N.) Así voto. La Dra. Vidal adhirió a los fundamentos y conclusiones del voto precedente. Atento al resultado del Acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:** Confirmar la sentencia de fecha 11/02/2016 (fs. 133/137 vta.) en lo que fue materia de apelación, con costas a la vencida. Insértese, hágase saber, comuníquese en la forma dispuesta por Acordada N° 15/13 de la C.S.J.N. y, oportunamente, devuélvase los autos al Juzgado de origen. (Expte. n° FRO 4200015/2010/CA1).- Fdo.: Elida Vidal- José G. Toledo (Jueces de Cámara)- Ante mí, María Verónica Villatte- (Secretaria de Cámara).- 015409E