

Sancion De Multa Nulidad Expresion De Causa

JURISPRUDENCIA

Sanción de multa. Nulidad. Expresión de causa Se confirma

la sentencia que hizo lugar a la demanda y declaró la nulidad de la resolución que rechazó el recurso de reconsideración contra la sanción de multa que le fuera impuesta a la actora por la infracción consistente en la presentación de declaraciones juradas, consignando datos que no reflejan la situación impositiva real del contribuyente. En la Ciudad de Córdoba a veinticinco días del mes de septiembre del año dos mil diecisiete, reunida en Acuerdo la Sala "B" de la Excm. Cámara Federal de Apelaciones de la Cuarta Circunscripción Judicial para dictar sentencia en estos autos caratulados: "BRAUN, MARTA ESTELA c/AFIP - DGI DIREC. REG. CÓRDOBA s/CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - VARIOS" (Expte. N° FCB 10410/2013/CA1), venidos a conocimiento del Tribunal a fin de resolver el recurso de apelación deducido por la representación de la parte demandada - Dr. José Gabriel Del Prado-, en contra de la Resolución dictada con fecha 10 de febrero de 2016 por el Sr. Juez Federal N°3 de Córdoba, en cuanto dispuso hacer lugar a la demanda entablada por Marta Estela Braun en contra de la AFIP - DGI y en consecuencia declarar la nulidad de la Resolución N° 274/13 que rechazó el recurso de reconsideración deducido en contra de la Resolución N°1650/12, resolución esta última que sancionó a la actora con una multa de pesos sesenta y cinco mil ciento treinta y nueve con treinta y ocho centavos (\$65.139,38). Asimismo, impuso las costas en su totalidad a la demandada vencida, conforme el principio objetivo de la derrota consagrado en el art. 68, primera parte del CPCCN y reguló los honorarios correspondientes a los Dres. Antonio Ziino Colanino e Ignacio Sibilla en conjunto y proporción de ley, en la suma de pesos tres mil (\$3.000); no haciéndolo propio respecto del apoderado del fisco, atento tratarse de profesional a sueldo de su mandante, todo ello de conformidad a los arts. 2; 6; 7 y 39 de la Ley Arancelaria en vigencia. Puestos los autos a resolución de la Sala los señores Jueces emiten sus votos en el siguiente orden: LUIS ROBERTO RUEDA - ABEL G. SANCHEZ TORRES - LILIANA NAVARRO. El señor Juez de Cámara, doctor LUIS ROBERTO RUEDA, dijo: I.- Llegan las presentes actuaciones a estudio del Tribunal a fin de resolver el recurso de apelación deducido a fs. 138/138 vta. por la representación de la parte demandada - Dr. José Gabriel Del Prado -, en contra de la Resolución dictada con fecha 10 de febrero de 2016 por el Sr. Juez Federal N° 3 de Córdoba, obrante a fs. 131/137 vta. de autos, en cuanto dispuso hacer lugar a la demanda entablada por Marta Estela Braun en contra de la AFIP - DGI y en consecuencia declarar la nulidad de la Resolución N° 274/13 que rechazó el recurso de reconsideración deducido en contra de la Resolución N° 1650/12, resolución esta última que sancionó a la actora con una multa de pesos sesenta y cinco mil ciento treinta y nueve con treinta y ocho centavos (\$ 65.139,38). Asimismo, impuso las costas en su totalidad a la demandada vencida, conforme el principio objetivo de la derrota consagrado en el art. 68, primera parte del CPCCN y reguló los honorarios correspondientes a los Dres. Antonio Ziino Colanino e Ignacio Sibilla en conjunto y proporción de ley, en la suma de pesos tres mil (\$3.000); no haciendo lo propio respecto del apoderado del Fisco, atento tratarse de profesional a sueldo de su mandante, todo ello de conformidad a los arts. 2; 6; 7 y 39 de la Ley Arancelaria en vigencia. La Administración Federal de Ingresos Públicos expresa agravios a través de su representante legal mediante escrito glosado a fs. 145/154 vta. de autos. Cuestiona el decisorio en primer término, por entender que se ha efectuado una errónea aplicación de la Ley N° 26.476. Explicita a tal fin que la deuda por intereses resarcitorios derivados del plan original sometido a regularización impositiva por Impuesto a las Ganancias período fiscal 2006, no había sido sometida a reformulación en los términos de lo dispuesto por el art. 36, punto b) 2. de la Resolución General 2650 Reglamentaria de la Ley N° 26.476. Entiende entonces que habiéndose detectado la existencia de intereses impagos - no acogidos ni reformulados en planes de la ley analizada - se torna inviable el beneficio de la condonación de sanción es previsto en el artículo 4. A más de ello, argumenta que el beneficio previsto en el citado artículo, sólo procede cuando media cancelación total del plan de facilidades de pago, tal como dispone el art. 7 de la norma referenciada ya que de lo contrario, se produciría una situación irrazonable de condonación de una sanción antes del cumplimiento del plan originario, con lo cual cualquier contribuyente podría dejar de pagar su plan habiendo obtenido ya el beneficio. En otro orden, cuestiona el decisorio en cuanto en el mismo se entendió que si bien existió por parte del contribuyente una declaración jurada inexacta ratificada de manera no espontánea, no quedó demostrado que pudiera haber algún indicio de un obrar engañoso o de ocultación maliciosa que haga encuadrar la conducta de la misma en las previsiones del art. 46 y 47 de la Ley N° 11.683. Por el contrario, asegura que la grave contradicción surge claramente de la diferencia de más de noventa y siete mil pesos en favor del Fisco, diferencia que la actora consintió mediante una DDJJ rectificativa. Por otra parte, el elemento subjetivo queda completado por la actitud procesal de la actora, quien no da justificativo alguno respecto al por qué de sus declaraciones inexactas, completamente alejadas de su realidad económica. Concluye entonces en que la grave contradicción se da entre las DDJJ originarias de la actora respecto del Impuesto a las Ganancias y su realidad económica, fiscal y contable detectada por la inspección realizada

por AFIP - DGI en el marco de la investigación desarrollada. En base a ello, considera que se encuentra perfectamente demostrado tanto el elemento objetivo como el elemento subjetivo del tipo imputado. En base a todo lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso de apelación incoado y en consecuencia, se revoque la sentencia dictada por el Sr. Juez de Primera Instancia y se rechace la demanda instaurada por la Sra. Marta Estela Braun. Corrido el traslado de ley, resulta evacuado por la actora mediante escrito acompañado a fs. 156/162 vta. de autos, a cuya lectura me remito en honor a la brevedad. II.- En este estado, corresponde efectuar una breve reseña de las presentes actuaciones. La actora inicia su demanda (fs. 2/20) solicitando se dejen sin efecto las Resoluciones N°1650/12 y N°274/13 (DIRCOR), dictadas con fecha 25/04/2012 y 13/05/2013 respectivamente por la Administración Federal de Ingresos Públicos, por considerarlas nulas, atento no reunir los requisitos exigidos por el art. 7 de la Ley N° 19.549 y adolecer de los vicios de falta de causa, falta de motivación, violación del principio de congruencia y vicio en el procedimiento. Concretamente, respecto de la Resolución N° 1650, considera que de la misma no surge en forma clara cuál sería la conducta material que se le imputa. Ello en tanto se menciona que respecto del período imputado (Ganancias 2006) y de la verificación realizada, surgiría que las obligaciones no se encuentran alcanzadas por los beneficios establecidos por la ley 26.746, no fundando esos argumentos en una normativa legal precisa, a más que tampoco se especifican cuáles serían los intereses resarcitorios que la AFIP reputa erróneamente no incluidos en el plan. Asimismo, se opone al encuadramiento de su conducta en las previsiones infraccionales de los arts. 46 y 47 de la Ley N° 11.683, al considerar que no se encuentra demostrado el cumplimiento de los elementos subjetivos y objetivos del tipo imputado. Cabe puntualizar que la mentada resolución, fue dictada dentro del marco de un sumario administrativo por infracción, iniciado por el Organismo Fiscal con fecha 30 de noviembre de 2011, a través del dictado de la Resolución N° 5079/11 (DVJUCO), acompañado como prueba documental. En dicha oportunidad el Jefe Interino de la División Jurídica de la Dirección Regional Córdoba de la AFIP - DGI - Ab. Gerardo Néstor Ballari - resolvió: ?Instruir Sumario por la infracción señalada?. De los considerandos de la misma, surge que tal infracción consiste en la presentación de declaraciones juradas consignando datos que no reflejan la situación impositiva real del contribuyente y que una vez presentadas las DDJJ rectificativas, acarrearón una diferencia en favor del Fisco de más de noventa mil pesos. Asimismo, se consigna expresamente que respecto al período imputado 2006, de la verificación realizada en los sistemas informáticos de la Administración surge, en principio, que dichas obligaciones no se encuentran alcanzadas por los beneficios establecidos en la Ley N° 26.476. Concluyendo así en que los hechos reseñados, configurarían una conducta ?prima facie? encuadrada en las prescripciones de los artículos 46 y 47, inc. a) de la Ley N° 11.683. (ver Expte Administrativo acompañado como documental fs. 11/12). Por su parte, del Informe Final de Inspección emitido en virtud de la O.I. N° 209.559 (iniciada el 26/03/08) surge que la contribuyente, una vez puesta en conocimiento de las observaciones realizadas respecto de la DDJJ de Ganancias período 2006, procedió a corregir las mismas, ratificándolas; a la vez que se consigna que las diferencias a ingresar se encontraban impagas al momento de finalizar las actuaciones. Ahora bien no puede soslayarse bajo ningún punto de vista, que la DDJJ presentada por la contribuyente respecto del impuesto y período descripto (Impuesto a las Ganancias período fiscal 2006) fue impugnada por el Fisco y posteriormente rectificadas por el contribuyente, tal como surge del sumario administrativo acompañado en copia (fs. 3/10). Asimismo, cabe puntualizar que la diferencia surgida en favor de AFIP como consecuencia de la rectificativa, fue sujeta a regularización impositiva en los términos de la Ley N° 26.476 y su Reglamentaria N° 2537 a través del Plan Mis Facilidades Número ... luego consolidado en el Plan Número ..., encuadrado en el supuesto consagrado en el art. 30, no siendo dichos extremos objeto de controversia en el presente (ver fs. 12/13 de autos). Ello así, la conducta antijurídica imputada a la actora que motivó la sanción de multa dispuesta por la Resolución N° 1650, fue la presentación de DDJJ inexactas que dieron origen, una vez ratificadas por la propia contribuyente, a una diferencia a favor del fisco. Esta diferencia a su vez, tal como consta en autos, fue sometida al régimen de regularización impositiva. La Administración Federal de Ingresos Públicos contesta demanda mediante escrito presentado a fs. 107/120 de autos, oponiéndose al progreso de la acción, bajo el argumento central que la conducta endilgada a la actora quedó acabadamente demostrada en sede administrativa. Aduce a tal fin, que la Sra. Braun no acompañó en dicha sede prueba alguna en su favor capaz de desvirtuar la imputación, así como tampoco ha logrado esbozar argumentos concretos que justifiquen la diferencia de impuesto que ascendió a la suma de \$97.709,07. El Sr. Juez de Primera Instancia con fecha 10/02/2016 dictó el decisorio materia de apelación (fs. 131/137) e hizo lugar a la demanda instaurada, al sostener que le asiste razón a la actora en cuanto afirma que la fundamentación respecto del elemento objetivo es poco clara. Ello en tanto consideró que para la procedencia de la infracción en el caso de autos, no sólo se requiere la acreditación de las diferencias, sino que la condonación haya resultado improcedente. Por su parte respecto del elemento subjetivo, entendió que el mismo tampoco resulta probado en autos. En primer término, por cuanto el dolo en general debe ser acreditado, atento el principio de inocencia consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional. Por otra parte, explícita que si bien el art. 47 de la Ley N° 11.683 adopta un matiz particular al admitir la prueba presuncional en determinadas situaciones particulares, dentro de las que se encuentra la presentación unilateral de declaraciones juradas, no basta con aplicar ese solo medio debido a que las

presunciones no son estrictamente pruebas. Por consiguiente, debe someterse a un criterio restrictivo según el cual quien lo aplica, debe precisar su alcance, definir en base a qué antecedentes estima que la misma es "grave" para luego, una vez verificada esa motivación, poder refutarse por el contribuyente, extremo éste que no se encuentra presente en autos. A más de ello, considero que en el caso concreto, si bien existió por parte de la contribuyente una DDJJ inexacta, no surge de la prueba aportada que pudiera haber algún indicio de un obrar engañoso u ocultación maliciosa. Por lo expuesto concluye que: "... la situación descripta invalida la causa de la decisión atacada en autos... De ahí que como colofón, el acto atacado en autos, que tiene por objeto la determinación de una infracción y la imposición de una multa a consecuencia de ello, tiene un defecto en su causa, respecto de la fundamentación del encuadre en el elemento objetivo y en el subjetivo del tipo.". Asimismo dispuso: "... la conclusión a la que se arriba precedentemente, trae aparejado consigo que el otro elemento cuestionado por la actora, que es el OBJETO o contenido del acto, lo que se resuelve, también esté viciado?". (ver fs. 137 de autos). Contra el mentado decisorio la demandada deduce recurso de apelación (fs. 138/138vta.), cuyos agravios fueron expresados mediante escrito acompañado a fs. 145/154 de autos y sintetizados en el considerando anterior; evacuando traslado la parte actora a fs. 156/162 vta., tal como ya fuera resumido, se dictó decreto de autos mediante providencia de fs. 164. Encontrándose la causa a estudio del Tribunal, el Sr. Vocal Dr. Abel G. Sánchez Torres en ejercicio de las facultades conferidas por el art. 36, inc. 4 del CPCCN, dicta la siguiente medida para mejor proveer: "Atento el dictado de la Ley N° 27.260, dispóngase como medida para mejor proveer - en uso de las atribuciones conferidas por el art. 36, inc. 4 del C.P.C.C.N., se oficie a las partes a los fines que manifiesten lo que estimen pertinente en relación a la aplicación del art. 56 de dicha norma. En virtud de lo expuesto, suspéndase el llamado de autos hasta tanto se de efectivo cumplimiento a la medida aquí propiciada. En consecuencia, devuélvase los autos a Secretaría, a sus efectos. Notifíquese?". (fs. 168). Ello con el objetivo que se pronuncien concretamente en relación al régimen de condonación de sanciones dispuesto por el artículo referenciado. Atento el tiempo transcurrido sin que se cumplimente con la medida dispuesta, con fecha 06/12/16 (fs.169) se reitera la misma, otorgándose a las partes un nuevo plazo de cinco días a los fines que manifiesten lo pertinente en relación al dictado de la Ley N° 27.260. Sustanciada la misma, a fs. 170/171 comparecen los apoderados del Fisco quienes ponen de manifiesto que la sanción aplicada por su representada, por el ajuste realizado en el Impuesto a las Ganancias objeto del presente litigio no se encuentra condonada, por no cumplimentar con los requisitos que ordena la ley. A saber, cancelar mediante pago de contado o bien, reformular el plan de pagos acogido por el que establece la nueva Resolución General N° 3920. Por su parte, la actora no dio cumplimiento a la medida dispuesta, dejándose constancia de ello mediante certificación obrante a fs. 172 de autos, con lo cual por providencia dictada el 22 de diciembre de 2016, volvieron los autos a estudio de la Sala a los fines del dictado de la Resolución definitiva. III.- En este estado y habiéndose efectuado la relación de causa, corresponde ingresar al tratamiento del recurso de apelación incoado por la demandada, a fin de dar respuesta a los interrogantes planteados. Así las cosas, cabe analizar en primer término el acto administrativo impugnado por la actora, esto es, la Resolución N° 1650/12 (DVJUCO) (fs. 48/53) dictada por el Jefe Interino de la División Jurídica de la Dirección Regional Córdoba de la AFIP-DGI, en los términos del art. 7 de la Ley N° 19.549. Cabe recordar los requisitos establecidos por el artículo 7 de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 19.549 para el dictado de dichos actos. Dispone textualmente: "Son requisitos esenciales del acto administrativo los siguientes: a) ser dictado por autoridad competente; b) deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; c) el objeto debe ser cierto y física y jurídicamente posible debe decidir todas las peticiones formuladas, pero puede involucrar otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos; d) antes de su emisión deben cumplirse los procedimientos esenciales y sustanciales previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan otras normas especiales, considérase también esencial el dictamen proveniente de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos e intereses legítimos; e) deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto, consignando, además, los recaudos indicados en el inciso b) del presente artículo; f) habrá de cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes del órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto. Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad?". La resolución en análisis resolvió expresamente: "ARTÍCULO 1.-Aplicar al contribuyente del asunto, una multa de PESOS SESENTA Y CINCO MIL CIENTO TREINTA Y NUEVE CON TREINTA Y OCHO CENTAVOS (\$65.139,38), de acuerdo a lo desarrollado supra?". Dentro de los argumentos expuestos en el decisorio, se establece que respecto al período imputado -Ganancias 2006-, surgiría a través de la verificación realizada en los sistemas informáticos, que dichas obligaciones -en principio- no se encuentran alcanzadas por los beneficios establecidos por la Ley N° 26.476. Ello en tanto, la referida norma es clara al enumerar los requisitos y condiciones para acogerse a la misma siendo para el supuesto de reformulación en el que se encuadra la cuestión, el ingreso de la obligación principal y el pago en forma manual, debiendo el contribuyente seleccionar las obligaciones a eliminar, modificar o agregar (conforme art. 36 RG2650 -

reglamentaria de la Ley N° 26.476), por lo que afirma que fue la propia actora quien ingresó los datos y/o montos para el cálculo del mismo. Asegura que en autos, se ha verificado la existencia de intereses impagos (no acogidos ni reformulados en planes de la Ley 26.476) lo que torna inviable el beneficio de condonación de sanciones previsto en el art. 4°, por no encontrarse cumplimentadas las exigencias del art. 7° de la norma de referencia. Por otra parte, se pone de resalto que la conducta contraria a derecho atribuida a la contribuyente, se reiteró en varios períodos fiscales consecutivos respecto del impuesto de referencia, por lo que considera que el ánimo defraudatorio quedó perfectamente demostrado. A saber, la conducta enrostrada a la contribuyente consiste en la falta de activación de bienes de uso, deducción indebida de gastos y omisión de declarar ingresos gravados referidos a reintegros por exportación; tildando así el comportamiento descrito de un accionar ilegítimo tendiente a enmascarar la realidad económica, con la única finalidad de engañar al erario, todo lo cual encuadra en la conducta típica regulada en los arts. 46 y 47 de la Ley N° 11.683. Así las cosas, se observa que al describirse la conducta antijurídica en que supuestamente incurrió la actora, se fija la misma en el despliegue por parte de la contribuyente de un ardido engaño tendiente a ocultar o enmascarar su realidad económica, con la consiguiente presentación de una DDJJ no acorde a la misma. Expresamente, la Resolución N° 1650/12 en su párrafo 13° dispone: ¿Que la responsable ha desplegado maniobras ardidas tendientes a que el fisco no advierta el daño patrimonial que se le ha causado al ocultársele la existencia de materia alcanzada por el impuesto a las ganancias...?. (ver párrafo 13° Resolución 1650/12). Continúa diciendo en el párrafo 16°: ¿Que por otro lado, constituye una obligación por parte de la contribuyente presentar su declaración jurada original conforme su realidad fiscal, en un todo concordante con el artículo 13 de la Ley 11.683 (vigente); siendo responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad?. A mayor abundamiento, cabe referir lo dispuesto por la propia resolución analizada en cuanto establece: ¿Que por otro lado, alega la impropiedad de la infracción; por lo que debemos advertir que la conducta contraria a derecho, fue reiterada y se comprobó en varios períodos fiscales consecutivos en el impuesto de referencia. Es del caso señalar, que la prolongación en el tiempo, el monto al que ascendió el perjuicio fiscal de \$97.709,07 y la conducta disvaliosa desplegada por la contribuyente, denota una intención deliberada y a sabiendas de llevar adelante la conducta antijurídica, obteniendo un provecho patrimonial indebido; habiéndose configurado los hechos imposables con anterioridad a la iniciación de la inspección y del sumario que nos ocupa. Por lo que el ánimo defraudatorio queda debidamente acreditado.?. (ver párrafo 10°). Ahora bien, la AFIP-DGI, al momento de justificar la imposición de la multa impuesta, lo hace esgrimiendo la existencia de intereses impagos no sujetos a moratoria y/o condonación. Concretamente, la recurrente afirma que se encontraron intereses impagos no acogidos ni reformulados en planes de la Ley N° 26.476, por lo cual se decidió que ello tornaba inviable el beneficio de condonación de sanciones y es a causa de ello que renace la punibilidad de la infracción. IV.- En este estado, corresponde emitir pronunciamiento respecto a la materia sometida a análisis. A tal fin, adelanto opinión en el sentido que no le asiste razón a la quejosa en sus dichos, coincidiendo el suscripto con el a quo respecto a que el acto administrativo objeto de impugnación adolece de un vicio en la causa que lo tornaría nulo. Ello en virtud de los argumentos de hecho y derecho que a continuación paso a exponer.

En primer lugar, se advierte que la causa que motiva la sanción, no se encuentra expresada en forma clara y precisa en el acto impugnado. Ello en tanto, la imposición de multa se fundó en el encuadramiento de la conducta de la actora en la infracción del art. 46 de la Ley N° 11.683 - omisión defraudatoria por presentación de una declaración jurada inexacta respecto del período fiscal verificado (ganancias 2006) - por no ajustarse a la verdadera realidad económica. Ahora bien, de los antecedentes de la causa consta que la diferencia de pesos noventa y siete mil setecientos nueve con siete centavos (\$97.709,07) surgida como consecuencia de la rectificación por parte de la contribuyente respecto de los ajustes practicados por el Fisco a la DDJJ por ella presentada, fue sometida al régimen de regularización impositiva de deudas, regulado en la Ley N° 26.476. La sujeción al citado régimen, conlleva el otorgamiento de determinados beneficios como la condonación de sanciones e intereses, no quedando establecido claramente a través de la resolución atacada por la actora, el por qué de la exclusión del mismo. Repárese que por un lado, en el párrafo 4° de los vistos, el organismo recaudador consigna: ¿...respecto al período imputado 2006, de la verificación realizada en los sistemas informáticos de esta Administración surge, en principio, que dichas obligaciones no se encuentran alcanzadas por los beneficios establecidos por la Ley 26.476...?. (mío el subrayado). La obligación referenciada es la presentación de la declaración jurada consignando datos que no reflejan su situación impositiva real, tal como surge del párrafo primero de la resolución analizada. Por otra parte dentro de la misma resolución, en respuesta al descargo formulado por la actora, se hace alusión a la falta de pago por parte de la contribuyente de ¿intereses resarcitorios?, aclarando que al no encontrarse dichas obligaciones canceladas ni regularizadas, se encuentran excluidas por ende del beneficio de condonación. De esta forma, si la sanción de multa se impuso como consecuencia de la conducta infraccional descrita en el párrafo primero, no se comprende con qué fin se menciona la falta de pago de intereses resarcitorios. Por otra parte, tampoco se detalla por el organismo recaudador cuáles serían específicamente esos intereses, o el monto al que ascienden los mismos. No debe perderse de vista que la Ley N° 26.476, y sus posteriores

reglamentaciones, prevén varias situaciones diferenciales para el supuesto de intereses, a fin de establecer si los mismos resultan o no condonados. En resumidas cuentas, no surge de los antecedentes que se reunieran las circunstancias necesarias a los fines de la imposición de la multa. Ello en tanto a mi entender, de las circunstancias particulares y concretas que rodean el presente caso, resulta prioritaria la determinación acerca de si la deuda que motivó la sanción se encuentra o no alcanzada por el beneficio de condonación de sanciones e intereses establecido por la Ley N° 26.476, en cuanto dicha norma prevé entre sus disposiciones la figura de la condonación de sanciones (art. 4°). Textualmente: "Se establece, con alcance general, la exención y/o condonación: a) De las multas y demás sanciones, que no se encontraren firmes: b) De los intereses resarcitorios y/o punitivos y/o los previstos en el artículo 168 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones,...", en los importes que se detallan en los párrafos subsiguientes. Tal como se expuso, dicha situación no surge clara del acto impugnado. V.-En otro orden, coincido con el a quo, en que tampoco surge de los antecedentes de hecho invocados por el Fisco, la existencia de los elementos constitutivos del tipo (elemento objetivo y subjetivo). A saber, el art. 46 de la norma tributaria establece: "El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defrauda real Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido". La figura punible requiere en primer lugar la realización de una defraudación, entendida como la transgresión dolosa de la obligación material de pago de los impuestos, en tanto el verbo que describe la acción típica es "defraudar". Se trata así de una figura de daño concreto, real y no de peligro. Tal como advierte la doctrina, la figura de la defraudación fiscal requiere necesariamente que la realización de las maniobras de ardido engaño desplegadas por el contribuyente, produzcan un resultado dañoso al Fisco, consistente en concreto, en la falta de ingreso del impuesto o gravamen debido. (ver al respecto CELDEIRO, Ernesto Carlos - GADEA, María de los Angeles - IMIRIZALDU, Juan José, "Procedimiento Tributario", Ed. Errepar, p.381). En autos dicho daño concreto no se encuentra acreditado, en tanto la diferencia surgida como consecuencia de la declaración jurada rectificativa, fue sujeta a regularización impositiva, a través del plan ... el cual no caducó en los términos del art.9 de la Resolución 2560 - reglamentaria de la ley 26.476, o al menos ello no consta en autos. Por otra parte, tal como advierte el Sr. Juez de Primera Instancia, tampoco surge de los antecedentes, la prueba del dolo requerido por el art. 46 de la ley tributaria. El Fisco a fin de tener por acreditado dicho extremo, hace valer las presunciones contenidas en el art. 47, inc. a) de la citada ley, refiriendo la existencia de graves contradicciones entre lo declarado y la realidad económica del contribuyente. Ahora bien, la rectificación de la DDJJ en las circunstancias en que se sucedió en autos, no constituye a mi entender por sí sola, una presunción de defraudación como pretende el Organismo Fiscal a fin de encuadrar la conducta de la Sra. Braun en la figura de defraudación tipificada por el art. 46. En igual sentido se ha pronunciado la CNACA Fed. - Sala IV en los autos: "Silva, Alfonso Salvador" al expresar: "Otro punto interesante a destacar es que no obstante que el contribuyente sometido a inspección presente una declaración jurada rectificativa abonando la diferencia de impuesto detectada más intereses, reconociendo la razonabilidad del criterio fiscal, ello no puede convertirse en un indicio de que se ha cometido defraudación fiscal, porque tal circunstancia jugaría en contra de quien reconoce un error y procede a subsanarlo". En virtud de los argumentos desarrollados a lo largo del presente, soy de opinión que corresponde rechazar el recurso de apelación incoado y como corolario de ello, confirmar el decisorio impugnado en cuanto declara la nulidad de las Resoluciones N° 1650/12 y 274/13. VI.-Resta expedirme respecto de las costas producidas en la presente instancia, las que atento el resultado arribado se imponen a la recurrente perdedora, conforme lo dispuesto por el art. 68, primera parte del CPCCN. A tal fin, se regulan los honorarios profesionales del Dr. Antonio Ziino Colanino por su actuación en esta Alzada, en la suma de pesos novecientos (\$900), conforme lo dispuesto por el art. 14 de la Ley N° 21.839 y teniendo como base lo regulado en la instancia de grado, cuyo monto no fue cuestionado. No se hace lo propio respecto del letrado apoderado de la demandada atento tratarse de profesional a sueldo de su mandante, salvo que acredite una situación diferente conforme art. 2 de la ley arancelaria en vigencia. ASÍ VOTO. El señor Juez de Cámara, doctor ABEL G. SANCHEZ TORRES, dijo: I.- Luego de efectuar el estudio de la presente causa, acuerdo con la solución a la que se arriba aunque por otros argumentos. II.- La actora impugna en sede judicial la Resolución N° 274/13 de la AFIP que con fecha 13/05/2013 dispone rechazar el recurso de reconsideración interpuesto por su parte y confirmar la Resolución N° 1650/12 (DV. JUCO) del 25/04/2012 que obra a fs.3 0/36 del expediente administrativo acompañado a la causa como prueba documental. Así, por medio de la Resolución N° 1650/12 (DV. JUCO) la AFIP dispuso aplicarle a la Sra. Braun una multa de \$65.139,38 en los términos de los arts. 46 y 47 inc a) de la Ley 11.683. Asimismo consideró que la sanción no se encontraba condonada en los términos de la Ley 26.476, atento adeudarse intereses resarcitorios. La accionante a los fines de cuestionar dicha decisión arguye que la AFIP no tenía potestad para sancionarla por haberse acogido a la Ley 26.476 y por ende encontrarse condonada la misma. Asimismo afirma que no se cumplimentó con el art. 70 y 74 de la Ley 11.683 y que no se verifican los requisitos previstos en los arts. 46 y 47 de dicha norma, para la procedencia de la multa. III.- Que no comparto lo resuelto por el colega preopinante en cuanto a que el acto dictado por la AFIP carece de causa por ser confusa su motivación. En este sentido, advierto que surgen de la resolución impugnada dos cuestiones diferentes. Por un lado, el Fisco dispone aplicar la sanción de multa

en los términos del art. 46 y 47 inc a) de la Ley 11.683 por "...irregularidades manifiestas por falta de activación de bienes de uso, en razón de: -la omisión de declarar la existencia de una planta fabril -terminada- (Autopista Córdoba - Villa María), y de -un vehículo Toyota, que a su vez fue, amortizado en exceso. Deducción indebida de gastos improcedentes de: - insumos, materiales y mano de obra...? entre otros, cuestiones que se encuentran plasmadas en el citado Informe Final de Inspección. Por el otro, la AFIP manifiesta que la sanción no se encuentra condonada en los términos de la Ley 26.476 atento adeudarse intereses resarcitorios. Esto último lo aclaro en virtud de que estimo se ha confundido a lo largo del proceso estos dos elementos, interpretando que la multa impuesta lo fue por la deuda de dichos intereses, lo cual considero que no es lo que surge del acto administrativo cuestionado. IV.-

Continuando con el análisis, coincido con lo resuelto por el juez que me antecede pero no por un vicio en la causa del acto, sino en virtud de que no se ha cumplimentado con el procedimiento establecido en la Ley 26.476 a los fines del rechazo del plan de facilidad es de pago y el decaimiento de sus beneficios. Obra a fs. 3/10 del Expte. Adm. el Informe Final de Inspección, del que surge que habiendo advertido la AFIP inconsistencias en las declaraciones juradas (en adelante DDJJ) del Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2003, 2004, 2005 y 2006, la contribuyente procedió a rectificar las mismas. Con fecha 30/11/2011 la AFIP procede a instruir sumario en los términos del art. 70 de la Ley 11.683, mediante Resolución N° 5079/11 (fs.11/12 Expte. Adm.). Allí se expone que presentadas las declaraciones juradas rectificativas por la contribuyente, resultó una diferencia de \$97.709,07 y que respecto del período imputado-Impuesto a las Ganancias período fiscal 2006 - en principio no se encuentran alcanzados por la Ley 26.476. La Sra. Braun presenta el descargo con fecha 3/1/2012 (fs. 16/29 Expte. Adm.) argumentando que se adhirió a los beneficios de la regularización impositiva y que al no haber sido rechazado el plan de facilidades de pago, la multa se encuentra condonada. Así, con fecha 25/4/2012 y mediante Resolución N° 1650/12, la AFIP resuelve aplicar la multa a la actora manifestando en cuanto al planteo de condonación, que no resulta procedente atento adeudar la contribuyente intereses resarcitorios que se encuentran impagos (fs. 30/36 Expte. Adm). Interpuesto el recurso de reconsideración por la aquí accionante, el Fisco rechaza el mismo a través de la Resolución N° 274/13, previo dictamen jurídico obrante a fs. 55/57 vta. del Expte. Adm. V.- La Sra. Braun alegó en su oportunidad que regularizó la deuda surgida de la rectificación de sus DDJJ, a través de la adhesión a un plan de facilidades de pago ..., consolidado en el Plan N° ... Asimismo y sin perjuicio que la actora no acreditó la adhesión al plan de facilidades de pago y su adecuación a la ley 26.476, no puede perderse de vista que la AFIP reconoció ambas cuestiones a fs. 147 vta. y 170 vta, por lo que deben tenerse por válidas. Continuando con el análisis, el Fisco afirma que la sanción no se encuentra condonada por existir intereses impagos. Sobre este aspecto, la accionante a fs. 18 manifiesta que la AFIP detecta el día 5/10/2009 la no inclusión de los intereses del impuesto a las ganancias del año 2005 y 2006, informando el 24/11/2011 que en la reformulación del plan de facilidades de pagos, se omitió incluir dichos intereses resarcitorios, para luego proceder a instruir el sumario administrativo con fecha 30/11/2011. Así, la actora cuestiona el tiempo transcurrido desde ese momento hasta su notificación, manifestando que "...hoy al contribuyente se hace más gravosa el cumplimiento de la obligación y se lo priva en caso de reformular su plan, que tal vez por un simple error material no ha incluido los rubros reclamados...?". Existe una cuestión que no puedo dejar de resaltar, consistente en que la AFIP (a fs. 28) refiere a que la especificación de los intereses adeudados obran a fs. 68 del Sumario Administrativo, sin embargo, ello no surge de la documental acompañada. Ahora bien, sin perjuicio que la actora no niega que haya omitido ingresar tales intereses, conforme al art. 22 de la RG2537 "...Con excepción de los supuestos a que se refieren los Artículos 6° y 7° de la presente resolución general, en los que se requerirá la aprobación formal previa por parte del Organismo, la adhesión al presente régimen se considerará aceptada en tanto se cumpla con el ingreso del pago a cuenta o la cancelación del pago al contado de la deuda previstos en el Artículo 7° de la ley y con la totalidad de las formalidades y de los requisitos que se establecen en esta resolución general. La inobservancia de cualquiera de ellos determinará el rechazo de la adhesión realizada? (propio el subrayado). En igual sentido el art. 23 de la misma RG establece "La resolución que disponga dicho rechazo deberá expresar los fundamentos que la avalen y notificarse por alguna de las modalidades previstas en el Artículo 100 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Por los planes rechazados se podrá presentar una nueva solicitud conforme a lo previsto en el Artículo 4°, a cuyo efecto los importes ingresados no se podrán imputar a la cancelación del pago a cuenta ni a las cuotas del nuevo plan...? (mío el subrayado). Es decir, queda claro que frente a la adhesión al plan de facilidad es de pago - extremo reconocido por la demandada - para que el mismo no surta los efectos previstos en la norma, debe ser rechazado mediante resolución fundada y notificada a la contribuyente. Sobre este punto, cabe poner en relieve que la AFIP insiste en que se adeudan intereses - extremo que reitero, no ha sido negado por la actora - sin embargo no acredita que el plan de facilidades de pago al que admite se adhirió la actora, haya sido rechazado por su parte. Por ello, y más allá de que la demandada afirme que la adhesión no fue adecuada, ello debió haber sido advertido oportunamente, disponiendo mediante resolución fundada el rechazo del plan de facilidades de pago en los términos de la normativa citada. Por todo lo expuesto y atento que no existe constancia que el plan de facilidades de pago haya sido rechazado, asiste razón a la acción ante que se encuentra alcanzada por los beneficios que otorga la Ley 26.476

específicamente en su art. 4 y que por ende corresponde declarar la nulidad de lo actuado. VI.-En función de lo expuesto no ingresaré al tratamiento de los elementos tipificantes de la sanción atento que, más allá que la actora en ningún momento niega los hechos que se le endilgan, considero que existe un vicio en el procedimiento administrativo llevado a cabo por la AFIP a los fines de aplicar la misma. VII.- Por todo lo expuesto, considero que corresponde confirmar aunque por los argumentos dados en el presente, lo resuelto por el magistrado de la instancia anterior con fecha 10/2/2016 en todo lo que ha sido materia de agravio. Con costas a la recurrente perdidosa (art. 681° pfo CPCCN). ASÍ VOTO. La señora Jueza de Cámara, doctora LILIANA NAVARRO, dijo: Que por análogas razones a las expresadas por el señor Juez del primer voto, doctor LUIS ROBERTO RUEDA, vota en idéntico sentido. Por el resultado del Acuerdo que antecede; SE RESUELVE: 1.-Rechazar, en función de los argumentos expuestos, el recurso de apelación deducido por el letrado apoderado de la parte demandada (Dirección General de Aduanas) y en consecuencia, confirmar la Resolución dictada con fecha 10 de febrero de 2016 por el Sr. Juez Federal N° 3 de Córdoba, en todo lo que decide y ha sido motivo de agravio. 2.- Imponer las costas de la Alzada a la recurrente perdidosa en virtud del principio objetivo de la derrota consagrado en el art. 68, primera parte del CPCCN, a cuyo fin se regulan los honorarios profesionales del Dr. Antonio Ziino Colanino por su actuación en esta instancia, en la suma de pesos novecientos (\$900), no haciendo lo propio con el representante de la demandada por tratarse de profesional a sueldo de su mandante; todo ello de conformidad a lo previsto en los artículos 2 y 14 de la Ley arancelaria en vigencia. 3.-Protocolícese y hágase saber. Cumplido, publíquese y bajen.- ABEL G. SÁNCHEZ TORRES (SEGÚN SU VOTO) LUIS ROBERTO RUEDA LILIANA NAVARRO MIGUEL H. VILLANUEVA SECRETARIO DE CÁMARA 030663E