

Voces: DECLARACION JURADA ~ DECLARACION JURADA FALSA ~ DEFRAUDACION FISCAL ~ ILICITO TRIBUTARIO ~ IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ INFRACCION TRIBUTARIA ~ MULTA ~ PRESENTACION DE LA DECLARACION JURADA ~ SALIDA NO DOCUMENTADA ~ SANCION

Tribunal: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV(CNFedContenciosoadministrativo)(SalaIV)

Fecha: 21/11/2019

Partes: JBS Argentina SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo

Sumarios:

1. La sanción aplicada en el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas debe ser revocada, pues el Fisco sostuvo que la conducta descrita configuraba la infracción de defraudación sin especificar correctamente los motivos por los que se calificaba de ese modo, en especial, si se tiene en cuenta que la “salida no documentada” no constituye por sí misma un ilícito tributario, dado que éste se produce cuando se efectúa una deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o se computa incorrectamente un crédito fiscal en el IVA.

Jurisprudencia Relacionada(*)

Igual Sentido

[\[1\] Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV, “Sur Catering SRL c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 29/12/2015, AR/JUR/67040/2015](#)

Ver Tambien

[\[1\] Tribunal Fiscal de la Nación, sala C, “Aragon Edificaciones S.R.L. s/ Recurso de apelación”, 02/05/2019, AR/JUR/23896/2019](#)

(*) Información a la época del fallo

2. La declaración jurada del impuesto a las ganancias no suplanta la declaración y/o volante de pago del impuesto a las salidas no documentadas a efectos de tener por configuradas las “declaraciones engañosas” a que refiere el art. 46 de la ley 11.683.

Texto Completo:

66319/2017

2ª Instancia.- Buenos Aires, noviembre 21 de 2019.

Considerando: 1º) Que, a fs. 856/863 y aclaratoria de fs. 868, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones determinativas de IVA y Ganancias y revocó la sanción aplicada en el impuesto a las ganancias —salidas no documentadas—, con costas.

A fs. 949/956 vta., este Tribunal confirmó en toda sus partes las resoluciones determinativas y declaró la nulidad del pronunciamiento en cuanto resolvió dejar sin efecto la multa impuesta en concepto de salidas no documentadas, sin costas. En consecuencia, devolvió las actuaciones al Tribunal Fiscal para que dictase un nuevo pronunciamiento.

En cumplimiento de ello, el a quo se pronunció a fs. 962/9 vta. revocando la sanción aplicada. Con costas.

Para así resolver consideró que las boletas de depósito contempladas para el ingreso del gravamen no podrían ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el art. 46 de la ley 11.683 requiere (votos Guzmán y Marchevsky).

2º) Que, contra dicha decisión apela el Fisco y expresa agravios a fs. 978/983 vta., contestado a fs. 994/1002.

Sostiene que la comisión dolosa de los hechos que se le imputan se encuentra debidamente probada en autos.

Considera que toda vez que las erogaciones son posteriores al 20/10/2000 al momento de perfeccionarse las salidas no documentadas existían la forma y el plazo fijados para la presentación de la correspondiente declaración jurada.

3º) Que, en cuanto a la sanción impuesta, es preciso señalar que la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.683 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos:

- a. la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito;
- b. un error de la víctima del ilícito; y
- c. la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.

De manera tal que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según resulta de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga que incumbe al Fisco.

Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño.

4º) Que, no obstante lo expuesto, el art. 47 de la ley 11.683 incorpora una serie de presunciones legales “iuris tantum” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria.

Es decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en los incisos que contiene la norma, se presume que el infractor ha tenido dolo al realizar el acto reprochable y por ende, deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa.

5º) Que, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa I. 135. XLV “Interbaires SA (TF 15.828-I) c. DGI”, del 27 de septiembre de 2011, rechazó los agravios del Fisco planteados en torno a la revocación de la multa que había aplicado con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 por la falta de ingreso del impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas. Para así resolver se remitió a lo resuelto en la causa D. 1126. XLII, “D’Ingianti Rosario Vicente (TF 16.331-I) c. DGI” del 12 de octubre de 2010”.

En este último pronunciamiento, la Corte concluyó —haciendo propio lo dictaminado por el Ministerio Público Fiscal— que el vacío normativo existente respecto de la forma y plazo de presentación de la declaración jurada, que recién quedó reglado por la resolución general (AFIP) 893 —vigente a partir del 20/10/2000— impedía tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683.

6º) Que, en el sub lite el Fisco, sostuvo que la conducta descrita configuraba la infracción de defraudación sin especificar correctamente los motivos por los que se calificaba de ese modo, en especial, si se tiene en cuenta que la “salida no documentada” no constituye por sí misma un ilícito tributario, dado que éste se produce cuando se efectúa una deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o se computa incorrectamente un crédito fiscal en el IVA.

En efecto, cabe señalar que la declaración jurada del impuesto a las ganancias no suplanta la declaración y/o volante de pago del impuesto a las salidas no documentadas a efectos de tener por configuradas las “declaraciones engañosas” a que refiere el art. 46 de la ley 11.683. Caso contrario, el Máximo Tribunal no habría concluido como lo hizo en el precedente “D’Ingianti” ya citado. Cabe recordar que, en lo que aquí interesa, entendió que “el vacío normativo respecto de la forma y plazo de presentación de la declaración jurada correspondiente a la obligación aquí omitida (impuesto a las salidas no documentadas) impide tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683, pues tal subsunción carecería de uno de los elementos requeridos para la figura típica cual es, vale reiterarlo, la falta de presentación o presentación inexacta de la declaración jurada en la forma y plazo fijados por la autoridad de aplicación”.

En nada modifica lo expuesto, lo estipulado en el art. 15 de la ley 11.683. Ello, en tanto dicha norma sólo autoriza a aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley de rito en los casos en que los volantes poseyeran “omisiones, errores o salvedades”. Por consiguiente, la inexistencia de los referidos volantes obsta a la configuración de la infracción defraudatoria aquí endilgada.

En este orden de ideas, cabe recordar que “en el campo del derecho represivo tributario rige 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, aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (del dictamen de la Procuración General al que remitió la CSJN en Fallos: 327:5345).

Ello es así, pues a las infracciones y sanciones tributarias le son aplicables las disposiciones del CP salvo disposición expresa o implícita en contrario.

Por las razones expuestas, corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto revocó la sanción.

En atención a las consideraciones expuestas se resuelve: Confirmar la resolución apelada, con costas. Regístrese, notifíquese y devuélvase. — Marcelo D. Duffy. — Jorge E. Morán. — Rogelio W. Vincenti.