

Pagó menos IVA y la AFIP lo multó por defraudación, reclamó y el Tribunal Fiscal declaró nula la sanción

En una nueva sentencia, los vocales usaron de manera supletoria el Código Procesal Penal y, pese al incumplimiento del contribuyente, impugnaron la penalidad aplicada por el fisco. Los fundamentos que validaron el rechazo. ¿En qué se basó la defensa de la empresa?. Claves del caso. Opinan expertos

En la actualidad, existe un amplio espectro de sanciones que pueden ser aplicadas a los contribuyentes incumplidores, que pueden ir desde montos fijos en pesos a porcentajes del tributo que no se haya declarado, según el caso.

Así, por ejemplo, si una sociedad omite presentar la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, **puede ser pasible de una multa de \$400**, según lo dispone el artículo 38 de la Ley 11.683 (de Procedimientos Tributarios).

En cambio, si esa misma compañía, "mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa", **intentara defraudar al fisco, la multa sería más severa** y alcanzaría un importe de dos a diez veces el tributo evadido, tal como lo indica el artículo 46.

Sin embargo, este tipo de sanción por defraudación **debe cumplir una serie de requisitos para ser aplicada** por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). En efecto, según el artículo 47 de la mencionada norma, sólo corresponde aplicar esta pena cuando:



- a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.
- b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
- c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.
- d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.
- e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiversa la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

Vale aclarar que si el fisco deseara aplicar una de estas sanciones, **deberá demostrar de manera fehaciente en qué inciso encuadra la maniobra del contribuyente**, ya que, de lo contrario, no podrá efectivizarla.

Y esto fue lo que sucedió en una reciente causa, donde el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) frenó el avance de la AFIP, que había intentado **aplicar una multa de este tipo a una sociedad sin los fundamentos adecuados**.

Los expertos consultados por **iProfesional.com** resaltaron que los vocales tomaron la decisión correcta al declarar de oficio la nulidad de la sanción, debido a que el fisco **no demostró fehacientemente la intención de defraudar** que se requiere en estos casos.

Y esto fue así porque la AFIP **no encuadró el accionar de la firma en ninguno de los incisos del artículo 47 referido**, motivo por el cuál **afectó el derecho de defensa** con el que contaba el contribuyente.

Para los especialistas, la sentencia se destaca porque los vocales **utilizaron de manera supletoria el Código Procesal Penal de la Nación**, medida que sólo se lleva adelante cuando -por aplicación de normas generales de procedimiento- se producen violaciones a derechos fundamentales".



Asimismo, pusieron de relieve que **se favoreció al contribuyente** aún cuando éste **no había declarado un determinado importe en el IVA.**

Las claves del caso

Todo comenzó cuando la AFIP, tras una inspección, descubrió que la firma "8 Dragones Mendoza SA" no había declarado un cierto monto en IVA, por lo que determinó de oficio el pago del impuesto no ingresado más los intereses correspondientes e **impuso una multa por defraudación.**

Para determinar la graduación de la sanción, el organismo de recaudación aplicó lo que establece el artículo 46 de la Ley 11.683, que castiga a quienes "mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, **sea por acción u omisión**" defraudaran al fisco.

En este escenario, si bien el contribuyente aceptó el ajuste impositivo e incluyó la deuda más sus intereses en un plan de pagos, **decidió apelar la aplicación de la multa** ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN).

La firma argumentó que **no se había demostrado "ni la grave contradicción"** entre los libros, registraciones con los datos de las declaraciones juradas, así como tampoco **"se ha demostrado la grave incidencia"** requerida por la ley en su artículo 47 (que establece los requisitos para aplicar las sanciones del artículo 46) como para calificar de dolosa su conducta.

Además, remarcaron que para que exista la sanción **"es necesario la presencia no solo de acción (...) sino también de culpabilidad"**, cosa que de "ninguna manera puede presumirse sino que debe probarse". Así, como consideraba que la AFIP no demostró correctamente estas circunstancias, entendía que no correspondía la aplicación de la multa.

Ante estos argumentos, el TFN decidió avalar a la compañía.

Para ello, argumentó que **no especificaba "ninguno de los extremos referidos en el mencionado artículo 47,** sino que hace una mención genérica de los mismos".

Pero no sólo eso, sino que también remarcó que **"el error en que se incurrió el ente fiscal, constituye un vicio que cobra especial relevancia en materia represiva,** y que descalifica la validez intrínseca del acto en cuanto **afecta el derecho de defensa de la actora"**.

Además, manifestó que "al no señalarse claramente la aplicación de algunas de las presunciones del artículo 47, **el infractor pierde la posibilidad de defenderse concretamente** sobre la inexistencia de la situación de hecho que funda la presunción de fraude".

Por todo esto, los vocales concluyeron que "el error en que se incurrió en el acto



administrativo de condena, al no encuadrar ni tipificar la conducta de la recurrente en forma clara y específica, **constituye un vicio que descalifica la validez intrínseca del acto** motivo por el cual **declararon la "nulidad absoluta" de la multa.**

Lo que dejó la sentencia

Mario Buedo, socio del estudio Montero & Asociados, indicó que uno de los puntos más importantes de la causa "se refiere a la nulidad declarada por el Tribunal de la resolución que impone la sanción, en virtud de no haber tipificado correctamente la conducta del contribuyente al momento de instruir sumario y, consecuentemente, **violar el principio de defensa en juicio**".

Por su parte, Juan Pablo Scalone, socio del estudio Enrique Scalone & Asociados, remarcó que **"es destacable que el tribunal haya declarado de oficio la nulidad de la multa** aplicada al no haberse consignado en qué inciso del artículo 47 de la Ley de Procedimiento se encuadró la conducta de la contribuyente a los fines de presumir el dolo".

En el mismo sentido, el consultor tributario Iván Sasovsky resaltó que uno de los puntos más destacable del fallo "se presenta en la **declaración de oficio de la nulidad de la sanción**, dado a que como en él se enuncia **las garantías constitucionales no son renunciables**, de manera tal que los actos ocurridos en el proceso, que resulten violatorios de tales derechos esenciales, serán insanablemente nulos aunque la ley formal no lo prevea expresamente".

"Desde la perspectiva del contribuyente, el hecho de que el derecho de defensa se pueda ver vulnerado, **constituye una falta grave por parte del fisco** ya que se atenta contra una garantía consagrada en nuestra Carta Magna", señaló el experto.

Sasovsky destacó que "en efecto, es importante identificar cuál es la acción que ocasiona tal lesión, la que, en el caso bajo análisis, **se manifestó en el error en que se incurrió en el acto administrativo de condena** (al no encuadrar ni tipificar el fisco la conducta del contribuyente en forma clara y específica)".

"Lo que constituye un vicio que descalifica la eficacia íntima del acto, agravado por el hecho de que en el ámbito tributario existe el principio de que se **invierte la carga de la prueba**, por lo que **resulta fundamental para el contribuyente conocer de qué se lo acusa** para recién ahí poder defenderse", sostuvo el especialista.

Para Norberto Altamura, socio del estudio Altamura & Asociados, "el TFN detectó la falta de cumplimiento de los pasos procesales especialmente reglados en la Ley 11.683, por lo que actuó de oficio y **consideró la impugnación de la sanción, tildándola así de nulidad**".

De esta manera, según destacó el experto, "los vocales **utilizaron de manera supletoria el Código Procesal Penal de la Nación** para ajustar a derecho la impugnación, que es una medida que **sólo se lleva adelante** cuando por aplicación de



normas generales de procedimiento **se producen violaciones a derechos fundamentales**, tales como el de defensa".

En otro orden de ideas, Sasovsky expresó que otro de los puntos sobresalientes de la causa es que el Tribunal **favoreció al contribuyente aún cuando su accionar no se ajustó plenamente a derecho**.

En este sentido remarcó que "los vocales han establecido indirectamente un determinado orden de prelación al momento de ponderar la importancia relativa de los hechos `antijurídicos', del fisco y del contribuyente, **dando una mayor preponderancia a la falta de definición de los elementos sustanciales** necesarios para personificar la sanción por parte del organismo de recaudación y relegando a un segundo plano las faltas incurridas por la firma".

Para el especialista, esto "resulta de vital importancia puesto que la renombrada `doctrina de los actos propios' parte del principio de considerar que todo acto administrativo se presume válido y, dado que la imposición de la sanción impartida por el fisco **se basa en un acto administrativo `imperfecto', se justifica su impugnación**".

"Vale recordar que la aplicación de las normas del Código Penal, de manera supletoria a las de la Ley de Procedimiento Tributario, no es caprichosa sino que **se basa en un principio básico que reside en considerar las sanciones tributarias como castigos** que se fundan en la naturaleza penal del ilícito tributario", indicó Sasovsky.

Así, el especialista sostuvo que "existen distintos elementos definidos por el derecho penal, aplicables a las normas tributarias, siendo fundamental la definición del elemento objetivo y subjetivo del ilícito cometido", y agregó que "**la sanción será ineficaz sin alguno de los enunciados elementos** por el simple hecho de que conceptualmente la misma no queda configurada".

Por último, Buedo destacó otras dos cuestiones importantes que dejó el fallo. Por un lado, "**la ratificación del Tribunal de la necesidad de reformular los planes de pago** al momento de la publicación de la Ley 24.769, a efectos que opere la condonación de las penalidades que no se encuentren firme".

Y por el otro, resaltó como "saludable que el Tribunal **empiece a abandonar el criterio de reencuadrar una sanción** cuando el fisco imputa incorrectamente una conducta convirtiendo en omisión una multa que originalmente el fisco tipificó como defraudación".