



Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

15511/2022.- “TRANSPORTE MERY TOURS S.R.L. (TF 49333-I)
c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO”.

///nos Aires, 6 de septiembre de 2022.- AMD

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I.- Que, por medio del [pronunciamiento](#) del 2 de octubre de 2019, la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación resolvió, por unanimidad, revocar la Resolución 542758/02, dictada en el marco del sumario “S/DIRMEN/542758/18”, instruido por la Dirección Jurídica de la Dirección Regional Mendoza de la Administración Federal de Ingresos Públicos y por medio de la cual se aplicó una multa de \$1.138.434,90 a la firma actora.

Al respecto, señaló que la sanción se fundamentó en los artículos 46 y 47, inciso “a” de la ley 11.683 y que se la consideró equivalente a dos veces el Impuesto a las Ganancias presuntamente evadido durante el período fiscal 2017, reducida a un medio del mínimo legal conforme lo establecido en el artículo 49 de la referida norma.

Para así decidir, en primer término, relató las consideraciones vertidas por la firma actora al momento de interponer su recurso y, posteriormente, puso de resalto que la cuestión a resolver se centraba en determinar si se ajustaba a derecho la multa referida, de conformidad con la normativa aplicable a la especie.

Ello así, efectuó un análisis de los antecedentes administrativos del caso, dentro de los cuales destacó que la fiscalización correspondiente había realizado el cruce de los débitos y créditos fiscales consignados en los registros de “IVA Compras” e “IVA Ventas” con las cifras consignadas en las declaraciones juradas de Impuesto al Valor Agregado, sin que surgieran diferencias.

A su vez, señaló que se extrajeron de los sistemas informáticos los importes comunicados por los proveedores y que los mismos fueron superiores a los declarados, debido a la compra de ciertos bienes de uso. En ese contexto, advirtió que la fiscalización había incrementado los débitos y créditos fiscales, al considerar las altas de los



bienes de uso que no fueron estimadas en las declaraciones juradas originales de Impuesto al Valor Agregado.

En razón de ello, expresó, se produjo un impacto en el Impuesto a las Ganancias, cuya declaración jurada aún no había sido presentada. Además, indicó que, ante las observaciones de la fiscalización actuante, la recurrente había presentado la declaración jurada original.

Sentado lo anterior, rememoró los alcances que establece el artículo 46 de la ley 11.683 y sus elementos subjetivo y objetivo. Al respecto, citó una serie de pronunciamientos dentro de los cuales se destacó que: “[n]o toda falta de pago intencional del impuesto adeudado [constituía] un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo [...]”, que: “[e]l ilícito tributario previsto en el artículo 46 de la ley 11.683 [requería] para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado [...]” y que, el caso del artículo 47, producía “[p]or mandato legal, la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos [...] no se asentaba el dolo presumido o al acaecimiento de alguna circunstancia imprevisible [...] a fin de ser eximida de responsabilidad [...]” (sic).

En ese orden, y respecto del aspecto subjetivo, expresó que, si la Administración Fiscal optara por encuadrar la conducta en el artículo 46 de la ley de rito, debería producir las pruebas pertinentes. Asimismo, destacó que si optara por invocar las presunciones del artículo 47 (circunstancia que había acontecido en la especie) debería acreditar la circunstancia que, según la regla de experiencia aplicable al caso de que se trate, permita establecer la necesaria relación de causalidad que admita la activación de dichas presunciones, infiriendo el dolo como sustrato subjetivo imprescindible del ilícito de que se trate e invirtiendo la carga probatoria.

Indicó que, en el caso, el Fisco Nacional había aplicado la presunción contenida en el artículo 47, inciso “a” de la ley 11.683 pero que, no obstante, el contribuyente no había presentado la declaración jurada correspondiente al momento de la fiscalización.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

Citó jurisprudencia vinculada a la interpretación del artículo 47 y concluyó que la mentada presunción no resultaba aplicable al caso, habida cuenta de que no existía una posibilidad material de verificar los indicios que la norma describía como configuradores de un presunto obrar doloso (estos son, aquellos vinculados a la grave contradicción entre libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos) si se reparaba en que, por un lado, no se había presentado la declaración jurada para contrastar esos datos y que, por el otro, la que se encontraba efectivamente introducida lo fue conforme al ajuste practicado por la fiscalización.

Por ello, consideró que no se encontraban dadas en la especie las condiciones fácticas y “de razonabilidad” para considerar correctamente aplicable la presunción aludida.

Sin embargo, estimó que lo antedicho no dirimía totalmente la cuestión acerca de la culpabilidad de la actora. Al respecto, expresó que restaba analizar si resultaba pertinente aplicar lo normado por el artículo 45 de la ley 11.683.

Para lograr la finalidad propuesta, señaló que la firma actora cerraba su ejercicio fiscal en el mes de junio de cada año, circunstancia que determinaba que el período 2017 hubiera quedado comprendido entre el 1 de junio de 2016 y el 1 de junio de 2017. En este sentido, estimó que los hechos típicos descriptos por la norma (estos son, aquellos que describían la falta de presentación de la declaración jurada correspondiente y la consiguiente omisión en el pago del tributo) transcurrieron íntegramente durante la vigencia del texto anterior de la ley procedimental, habida cuenta de que la ley 27.430 fue sancionada el 27 de diciembre de 2017, publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017 y entró en vigencia el 30 de diciembre de 2017.

Además, remarcó que: “[a]l momento de la comisión del ilícito resultaba aplicable para el Fisco Nacional la Instrucción N° 6/07 que en su punto 3.4.2.2. disponía “no corresponderá aplicar la sanción prevista en el art. 45 cuando los responsables presenten la declaración jurada con anterioridad a la notificación de vista referida en el art. 17 -con que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen- [...]”.



Remitió a un precedente propio (pero con una integración anterior), en el que se sostuvo que resultaba evidente la voluntad expresa de la Administración de eximir de reproche punitivo material a aquellas conductas que encuadraran en el supuesto de omisión por falta de presentación de la declaración jurada correspondiente cuando ellas fueran presentadas con posterioridad a la fecha de vencimiento general pero antes de la vista del artículo 17 de la ley 11.683.

En consecuencia, y toda vez que la declaración referida fue presentada a instancias de la inspección (esto es, antes de la vista del artículo 17) correspondía revocar la sanción apelada, con costas.

II.- Que, disconforme con lo resuelto, a fs. 47 apeló el Fisco Nacional, quien fundó su recurso a fs. 51/56 y cuyos argumentos no fueron contestados por la firma actora (fojas según expediente papel, página 5 del archivo en formato [PDF acompañado y siguientes](#)).

En primer término, detalló aspectos relacionados con la procedencia formal del recurso y con los antecedentes de las actuaciones del caso. Asimismo, destacó mantener los fundamentos expuestos en el marco: “[d]el contesta demanda respectivo [...]”, de los cuales interesa destacar: a) la oposición a la interpretación del derecho propuesta por su contraria; b) las manifestaciones tendientes a demostrar que la conducta desplegada por la actora se encuadraba en lo normado por los artículos 46 y 47, inciso “a” de la ley 11.683; c) el perjuicio fiscal que sufrió su parte, al haber sido omitida la presentación de la declaración jurada correspondiente; d) la ausencia de causales eximentes que justifiquen el proceder actoral; e) la correcta calificación y graduación de la carga tributaria debida y su correcta imputabilidad y f) el dolo en el obrar de la firma accionante.

Asimismo, calificó de arbitrario el pronunciamiento recurrido, por contener defectos graves y omisiones evidentes respecto de las efectivas constancias de la causa.

Por otro lado, estimó que la conducta dolosa de la actora se configuró en el momento en el cual se debió pagar el impuesto correspondiente, toda vez que el plazo de integración de los tributos constituía un requisito inexcusable a los efectos de garantizar una efectiva percepción de lo adeudado en el mentado concepto. Ello así, expresó que, de no haber mediado la intervención de los agentes fiscales, el





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

ocultamiento malicioso hubiera permanecido impune, con la consecuente afectación del erario público.

En ese orden, indicó que la omisión de presentar la declaración jurada correspondiente llevaba necesariamente a tener por acreditada la ocultación referida y que el legislador abordó en el artículo 46 de la ley 11.683, circunstancia que se veía agravada con motivo de que los datos impugnados de la contabilidad del caso versaban sobre aspectos directamente relacionados con el desarrollo de la actividad de la contribuyente.

Estimó desacertado el criterio desarrollado por el Tribunal Fiscal de la Nación según el cual se debía omitir el reencuadre de la conducta desplegada por imperio de la Instrucción General A.F.I.P. N° 6/07, toda vez que esa norma establecía pautas generales de orden interno y de carácter operativo tendientes a regular el funcionamiento del propio organismo y no producía efectos directos sobre los contribuyentes, sino sobre los funcionarios y empleados públicos.

Sobre el particular, agregó que la Instrucción referida carecía de efectos obligatorios, sino que articulaba una serie de pautas orientativas para la aplicación y graduación de sanciones de las cuales la Administración podía prescindir. Por ello, consideró que el Tribunal Fiscal no debía fijar ni juzgar sus alcances y citó jurisprudencia de sus diversas Salas.

Por lo demás, adujo que era evidente que el Tribunal de grado había interpretado erróneamente la Instrucción referida, dado que jamás el Fisco podría haber aplicado una sanción con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 si el contribuyente efectuaba los ajustes pertinentes, por medio de la presentación de las declaraciones juradas a instancias de la fiscalización y con anterioridad a la vista conferida en los términos del artículo 17 de la normativa ritual, aun cuando esa Instrucción no hacía referencia expresa a la presentación inducida por el Fisco.

A ello agregó que debía considerarse que la presentación aludida debía considerarse como “espontánea” a efectos de gozar del beneficio, no previsto por el legislador, en el ordenamiento jurídico vigente al momento en el que ocurrieron los hechos.

De tal manera, concluyó que no cualquier presentación efectuada en la oportunidad referida generaba automáticamente la falta



de responsabilidad, toda vez que, en el caso de la declaración jurada rectificativa el propio legislador había previsto (en el artículo 49 de la ley 11.683) la reducción a un tercio del mínimo legal para graduar la pena establecida en los artículos 45 y 46 de la norma.

Por los motivos expuestos, solicitó que se revocara lo decidido.

III.- Que, sentado lo expuesto, corresponde advertir que de la lectura de las constancias obrantes en el expediente principal y de las actuaciones administrativas iniciadas bajo la Orden de Intervención N° 1661417 surge, en lo sustancial, que:

a) A fs. 3/6 de las actuaciones administrativas obran constancias del informe final de fiscalización respecto de los Impuestos al Valor Agregado (períodos 07/16 – 06/17) y a las Ganancias (período fiscal 2017) y del informe de la auditoría que se practicó sobre la actividad de a contribuyente. Allí, se expresó que el cargo del caso se había originado a raíz de detectarse que la firma actora había declarado créditos fiscales menores a los informados por los vendedores.

En ese orden, se explicó que se solicitaron los registros de “IVA Compras” e “IVA Ventas” y la correspondiente documentación respaldatoria. Sobre el punto, se puso de resalto la realización del cruce de los débitos y créditos fiscales consignados en los registros correspondientes, con las cifras consignadas en las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado y que no había surgido diferencia alguna.

Por otra parte, se manifestó que fueron extraídos de los sistemas los importes informados por los proveedores y que ellos fueron superiores a los declarados, de acuerdo al papel de trabajo elaborado al efecto. En particular, se sostuvo que las diferencias encontradas tenían su causa en la compra de bienes de uso.

Así, se determinó que los importes netos obtenidos se adicionaban al crédito fiscal declarado, obteniéndose un saldo a favor mayor. De igual modo, se relató la confección de un flujo de fondos a los fines de determinar los gastos necesarios para afrontar los costos reales incurridos y se consideró, en tal circulación, las deudas originadas por las incorporaciones de los bienes de uso al cierre del ejercicio comercial (esto es, junio de 2017); ello motivo que los importes necesarios para cubrir los montos de compras netos no declarados se consideraran “importes de





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

ventas no declarados”, calculando el débito fiscal estimado por la fiscalización.

Se destacó que, en la proyección pertinente del Impuesto al Valor Agregado, se incrementaron los débitos y créditos fiscales, toda vez que las altas de los bienes de uso no fueron consideradas en las declaraciones juradas originales. Además, se incorporaron los importes netos de los nuevos ingresos determinados a la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, que no había sido presentada a la fecha del cargo, las que fueron incrementadas por la suma de \$2.401.298, según surgía de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado presentadas originalmente y sus rectificativas.

Se advirtió que el 28 de marzo de 2018 la contribuyente presentó la declaración jurada original del Impuesto a las Ganancias, arrojando un resultado neto final de \$4.224.534 y un impuesto de \$1.478.586,90. Finalmente, como resultado se estimó que la contribuyente había presentado las declaraciones juradas rectificativas del Impuesto al Valor Agregado de los períodos 07/16 a 06/17, incrementando los débitos fiscales de acuerdo a lo descripto precedentemente y rectificando los créditos fiscales, incorporando las adquisiciones de los bienes de uso referidos. Además, se destacó que había presentado la declaración jurada original correspondiente al ejercicio 2017.

b) El 4 de junio de 2018 se emitió el dictamen N° 253/2018 (DV JUME – SPT), por medio del cual se advirtió que la cuestión debía analizarse a la luz del artículo 1° de la ley 24.769 (texto vigente a la fecha de la comisión del hecho y considerándose lo dispuesto por la Resolución N° 18/2018), que preveía el delito de evasión tributaria simple.

Posteriormente citó posturas doctrinarias a efectos de valorar la cuestión y advirtió que, de conformidad con lo plasmado en el Formulario 8003, los montos no ingresados en el Impuesto a las Ganancias superaron la suma de \$ 400.000 en el ejercicio anual 2017. En particular, expresó que las diferencias conformadas en la columna “Saldo a Ingresar” totalizaron el importe de \$1.138.434,90.

Ello así, estimó configurado el elemento objetivo contemplado en el artículo 1 de la ley 24.769 pero, sin embargo, no encontró razones suficientes para la configuración del elemento subjetivo



requerido por la figura bajo estudio. Sobre el particular, explicó que la evasión de impuestos resultaba ser una circunstancia que necesariamente requería la concurrencia de la voluntad del acusado, manifestada a través de un ardid o engaño contra el Fisco.

De tal manera, analizó las actuaciones administrativas y concluyó que no existían elementos de acreditación suficientes que permitieran inferir que se hubiera desplegado una conducta fraudulenta. Además, destacó que la contribuyente había colaborado con la Administración frente a los requerimientos efectuados y presentado, a propuesta del inspector actuante y sin contradicción alguna, la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias 2017 con el ajuste proyectado (fs. 9/11 de las actuaciones administrativas).

c) El 13 de junio de 2018 se resolvió instruir el sumario correspondiente, por haberse constatado “[/]a omisión de presentar la declaración jurada en término, correspondiente al Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2017 [...]” y una consecuente defraudación al Fisco (fs. 13 de las actuaciones administrativas).

d) Finalmente, el 27 de septiembre de 2018, la División Jurídica de la Dirección Regional Mendoza de la Administración Federal de Ingresos Públicos dictó la Resolución N° 542758/02, por medio de la cual se le aplicó a la contribuyente la multa del caso.

Allí, el Fisco Nacional expresó que, con motivo de la verificación practicada y del cruce informático efectuado, se detectó la existencia de ventas omitidas a partir del cálculo de ingresos necesarios para afrontar los costos reales incurridos. Estimó que la conducta imputada a la contribuyente resultaba ser una “infracción tributaria”, cuyos elementos se encontraron verificados y subsumidos en lo normado por los artículos 46 y 47, inciso “a” de la ley 11.683.

Rememoró que el 27 de diciembre de 2017 se había sancionado la ley 27.430, cuyo artículo 198 sustituyó los artículos 46 y 49 de la norma citada. Por ello, consideró que “[p]or la forma de materializar los hechos y según los antecedentes obrantes en el sumario, se [estaba] frente a la infracción prevista y tipificada en el artículo 46 y 47 inc. a) de la Ley 11.683 [...] que sanciona con una multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido [...]”.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

Finalmente, atento a la falta de antecedentes sumariales de igual tipo y de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 49, graduó la multa en un medio del mínimo legal.

IV.- Que, efectuado el análisis que antecede, resulta oportuno recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que se pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo en aquellas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, “Importadora y Exportadora del Norte S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, Expte. N° 18952/2013, del 17/02/2021, entre otros).

V.- Que, como primera medida, corresponde determinar el marco jurídico aplicable a la controversia y, para ello, resulta necesario referir a la temporalidad de los hechos y los alcances de las normas que se encuentran involucradas.

Así, cabe recordar que el artículo 1° de la Resolución General de la A.F.I.P. 3077/11 dispone que: “[L]os contribuyentes y/o responsables indicados en los incisos a), b), c) y en el último párrafo, del Artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, así como los fideicomisos referidos en el inciso incorporado a continuación del inciso d) del citado artículo, que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, deberán observar las disposiciones que se establecen por la presente resolución general [...]”.

A su vez, el citado artículo 49 enuncia que: “[C]onstituyen ganancias de la tercera categoría: a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69. b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país. c) Las derivadas de fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V [...]”.

En ese sentido, el artículo 69 de la ley del Impuesto a las Ganancias establece, en cuanto aquí interesa, una sujeción a tasas por



ganancias netas imponible al 25% para: “[L]as sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país [...]”.

Por otro lado, corresponde advertir que la Resolución General de A.F.I.P. 4060/17 (modificatoria del artículo 4º de la Resolución General 3077/11 y cuyo criterio, en el aspecto a referirse, fue mantenido por la Resolución General 4348/18) señala que: “[L]os sujetos indicados en el Artículo 1º deberán presentar: a) El formulario de declaración jurada F. 713 generado por el programa aplicativo que corresponda [...]” y, asimismo, que la Resolución aludida (en su modificación al artículo 6º de la Resolución General 3077/11) expresa que: “[L]a presentación de la declaración jurada y el pago del saldo resultante, deberá efectuarse hasta el día del quinto mes siguiente al de cierre del ejercicio comercial, conforme al cronograma de vencimientos que —de acuerdo con la terminación de la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.)— establezca este Organismo para cada año calendario (6.1.) [...]”.

En ese orden, cabe también recordar que la Resolución General de A.F.I.P. 3968/16 estableció, para el año calendario 2017, una serie de vencimientos que especificó en su [Anexo](#). En particular, interesa destacar que, para el caso de la firma actora (cuya C.U.I.T. es “30-70788036-4” y su cierre de ejercicio o balance comercial ocurrió durante el mes de junio, según las constancias del sistema registral de A.F.I.P. obrante a fs. 12 del expediente administrativo y del [Boletín Oficial](#) publicado en la Provincia de Mendoza el 23/10/01) la fecha de vencimiento contemplada se extendió hasta el día 15, inclusive.

De tal modo, y teniendo en cuenta los parámetros establecidos por las diferentes normas aludidas, resulta posible concluir que la obligación para la firma actora de presentar la declaración jurada por el Impuesto a las Ganancias período fiscal 2017 se consolidó el 15/11/17 y que, a tal fecha, aún no había entrado en vigencia la modificación introducida a la L.P.T. por la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017).

Así, conviene recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido la vigencia del principio de legalidad como consecuencia de la naturaleza penal de los ilícitos reprimidos por los





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

órganos desconcentrados de la Administración Federal de Ingresos Públicos y, en particular, la Dirección General Impositiva (cfr. *Fallos*: 256:94; 184:162; 239:449; 287:76; 289:336; 290:202; 304:892) y que no puede perderse de vista que, mientras las normas de índole procesal son de aplicación inmediata a los juicios en trámite, *en tanto no deroguen actuaciones anteriores* (cfr. *Fallos*: 211:589; 220:30; 241:123; 306:2101; 307:1018, 317:499; 323:1285; 324:1411; 326:2095, entre otros), *el derecho sustantivo debe ser analizado a la luz de la normativa vigente al momento del acaecimiento* -o de su efectiva toma de conocimiento- *de los hechos en debate* (cfr. Sala IV, *in re*, “Andrade Perilla, Cristhian Mauricio c/E.N. –DNM s/Recurso Directo DNM”, sentencia del 22/04/21 y “Cuadros González, Juan Carlos c/E.N. –M. Interior, OP y V –DNM s/Recurso Directo DNM”, sentencia del 26/04/22, entre muchas otras).

Por los motivos expuestos, es que la controversia debe ser examinada principalmente a la luz del texto de la ley 11.683, previo a la reforma introducida por la ley 27.430.

VI.- Que, en estas circunstancias debe tenerse en cuenta, por un lado, que el Fisco Nacional fundamentó los aspectos sustanciales del acto administrativo sancionador en los artículos 46 y 47, inciso “a” de la ley 11.683 (en su redacción original) y que se agravió de que el Tribunal Fiscal hubiera considerado que no se encontraban reunidos los requisitos contenidos en tales artículos.

En ese orden, el artículo 46 referido expresa que: “[E]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido [...]”.

De ello se desprende que, para que la figura dolosa en cuestión resulte procedente, deben verificarse: a) la realización del componente objetivo; b) la inexistencia de causales de justificación; c) que el sujeto sea imputable y d) que se compruebe en forma directa la presencia del dolo en su accionar. Asimismo, para la aplicación de dicha figura puede contarse con el sustento de otros elementos que acrediten la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco, si no resultaran suficientes los que se tuvieron en cuenta a efectos de determinar el impuesto omitido (en igual sentido, Sala I, *in re* “Dolby de



Terrazino y Falcone SH (TF 15858-I) c/D.G.I.", sentencia del 30/06/09; "Camiletti S.A. (TF 34445-I c/D.G.I.)", expte. 22823/2013, sentencia del 23/12/2013 y esta Sala *in re* "Ratti, Luis Fernando (TF 13.878-I) c/D.G.I.", sentencia del 5/02/08).

Más aún, con respecto al elemento subjetivo del ilícito, se ha interpretado que se requiere no sólo la intención –dolo– de evadir el pago del impuesto, sino que también una exigencia adicional, representada por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. En efecto, no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (cfr. Sala III, *in re*, "Auxiliarte 24 HS S.A. -TF 36911-I c/D.G.I.", expte. N° 49636/2018, sentencia del 5/02/19 y sus citas).

A su vez, es del caso recordar que, en lo concerniente a la caracterización del ilícito y en cuestiones de índole sancionatoria, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha postulado una hermenéutica de la norma contenida en el artículo 46 de la ley fiscal, mediante la cual ha 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 aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. *Fallos*: 271:297 y, en igual sentido, esta Sala, *in re*, "Sbasseiro, Oscar c/D.G.I.", expte. N° 74716/18, del 3/04/19).

Ello no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona –física o jurídica– ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal vigente (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 278:266, aplicable *mutatis mutandis*, y esta Sala, *in re*, "Sbasseiro, Oscar", ya citada).

Por otra parte cabe advertir que, para fundar su proceder, el Fisco Nacional recurrió a la presunción contenida en el artículo 47, inciso "a" referido que expresa que: "[S]e presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) Medie una grave contradicción





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

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 [...]”.

Sobre este aspecto, es menester resaltar que se ha sostenido, al abordar los alcances de la norma citada, que “[e]l hecho conocido tiene el nombre de indicio. Es el antecedente a partir del cual mediante un razonamiento lógico se desarrolla la presunción alcanzándose la conclusión. Este hecho inferente debe quedar inequívocamente comprobado por quien intenta articular la presunción, pues si no fuera así la conclusión carecería de sustento material [...]” y que (cfr. Sala III, *in re*, “Forex Cambio S.A. -TF 27070-I c/D.G.I.”, expte. N° 12048/09, sentencia del 25/06/10 y “Auxiliarte 24 HS S.A.” citada).

VII.- Que, sentado lo expuesto, por un lado, debe analizarse la decisión de la demandada del 13/06/18, por medio de la cual se decidió instruir sumario a la actora, por haberse constatado la omisión de presentar la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias a término y una consecuente defraudación al Fisco. Ello así, el 21/06/18 se le notificó a la firma la vista que le fue otorgada a los efectos de que ejerza su derecho de defensa.

En particular, resulta pertinente señalar que, en la Resolución aludida, la A.F.I.P. solo se ha limitado a indicar los artículos e incisos de la ley cuya infracción se le imputaban, sin desarrollar sustanciales argumentos para justificar de qué modo la omisión de la contribuyente encuadraba en ellos. En efecto, y más allá de que el Fisco Nacional expresara que la falta de actividad aludida había provocado la defraudación referida y que en los antecedentes obrantes en el informe final de la fiscalización, se habían detectado ventas omitidas a partir del cálculo de ingresos necesarios para afrontar los gastos reales incurridos, lo real y concreto resulta ser que este falla en tanto no consigue explicar de modo concreto el nexo causal entre la conducta descripta y las normas citadas para instruir el sumario, máxime si se repara en que el dictamen emitido por el servicio jurídico en la especie, si bien analizó la cuestión a la luz de la ley 24.769, consideró que no existían elementos acreditativos suficientes que permitieran formar la convicción de que se hubiera configurado una conducta fraudulenta.



Además, cabe destacar que los referidos fundamentos resultan necesarios para que el contribuyente pueda conocer los motivos por los que se le imputan esas infracciones y, en consecuencia, poder ejercer su derecho de defensa. Sobre este punto, resulta pertinente señalar que el artículo 70 de ley 11.683 exige que en la Resolución por la cual se instruya el sumario “[d]eberá constar claramente el acto u omisión que se atribuyere al presunto infractor [...]” y que un pertinente desarrollo de los argumentos que justifican la decisión adoptada por el Fisco resulta un requisito indispensable a los efectos de garantizar adecuadamente el derecho de defensa (cfr. en igual sentido, Sala III, *in re* “Camiletti S.A. -TF 34445-I”, sentencia del 23/12/13).

Por otro lado, y en cuanto al acto sancionador cuestionado, corresponde advertir la imposibilidad fáctica de hacer operativa la presunción contenida en el artículo 47, inciso “a” de la ley 11.683. En efecto, la inferencia citada requiere que exista una “grave contradicción” entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas.

De este modo, no es posible soslayar que esa contradicción no puede existir si, como sucedió en la especie, la contribuyente no presentó la declaración correspondiente a término (elemento idóneo que permitiría al Fisco Nacional efectuar el adecuado contraste con los restantes elementos a los que alude la normativa) y la efectivamente ingresada lo fue de conformidad con la fiscalización efectuada.

Así, debe concluirse que no se encuentra acreditado el proceder engañoso o malicioso, evidenciado mediante hechos externos y concretos y que, al no haber quedado demostrado debidamente que la conducta de la contribuyente encuadrara en el inciso mencionado, no resulta posible presumir su dolo, circunstancia que hubiera tornado operativa la inversión de la carga de la prueba.

Por ello, y considerando que la A.F.I.P. no ha probado que la parte actora hubiera incurrido en la hipótesis de hecho del inciso “a” del artículo 47 de la ley 11.683, no es posible imputarle la conducta dolosa consistente en producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, que permitan aplicar la sanción del artículo 46 de la misma ley.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

Por las razones expuestas, es que deben desestimarse los agravios de la demandada en este aspecto y confirmar la sentencia apelada en cuanto consideró que no podían aplicarse las normas referidas.

VIII.- Que, seguidamente, deben abordarse los argumentos del Fisco Nacional, desarrollados en torno al análisis que efectuó el Tribunal de origen respecto de la posibilidad de subsumir la cuestión en el artículo 45 de la ley 11.683.

Al respecto, conviene recordar que no se encuentra controvertida en la especie la posibilidad de reencuadrar la conducta descripta en la figura del citado artículo, sino que, por el contrario, la crítica de la recurrente se encontró dirigida a cuestionar las razones de fondo por las cuales la instancia de origen consideró que no correspondía aplicar la sanción contenida en esa norma.

Asimismo, cabe reafirmar que tampoco se encuentran controvertidos los hechos subyacentes que derivaron en la imposición de la multa cuestionada. En particular, y en lo que aquí interesa, el Fisco detectó a través de un cruce informativo que la firma actora había omitido presentar la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias y que, durante la fiscalización y en forma previa a la vista del artículo 17 de la ley de rito, la contribuyente presentó la declaración jurada del tributo.

Sentado lo anterior, corresponde advertir que el artículo 45 de la ley 11.683, en su texto vigente con anterioridad a la reforma, establecía que: “[E]l que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales. Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos [...]”.



Sobre el particular, se ha señalado que esta norma tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la “culpa” del contribuyente y la consecuente carga de éste probar la eventual causal de justificación de su conducta para quedar exento de pena (cfr. Sala III, *in re*, “Martínez, Jorge Alberto TF 35305-I c/D.G.I.”, expte. N° 26514/2015, sentencia del 21/02/19, “Parras y Gamero, Juan c/D.G.I.”, expte. N° 36595/2012, sentencia del 13/12/13 y, en igual sentido, Sala I, *in re*, “D.G.I. -Autos: Valiani Mirta TF 21.379-I y Acum. 21380-I”, expte. N° 26261/2007, sentencia del 20/04/10).

De esta forma, y en la medida que está acreditada la omisión del pago oportuno del Impuesto a las Ganancias por parte de la actora, por no presentar en tiempo y forma la declaración jurada del período fiscal ya indicado, y que la misma no invocó ni demostró error excusable alguno, no puede soslayarse que está verificada su culpa, toda vez que su imprudencia o negligencia se presume.

Sin embargo, y por las consideraciones que seguidamente se expondrán, el criterio esgrimido por el Tribunal Fiscal de la Nación ha de ser confirmado; ello, habida cuenta de que la propia Administración Federal de Ingresos Públicos limitó los alcances de su potestad sancionatoria para situaciones como la aquí configurada.

En efecto, la afirmación antecedente se funda en la lectura de la [Instrucción General de la A.F.I.P. N° 6/07](#) (vigente al momento de los hechos) que, en su punto 3.4.2.2., refiere específicamente a la omisión de impuestos por falta de presentación de declaraciones juradas y dispone que: “[N]o corresponderá aplicar la sanción prevista en el Artículo 45, cuando los responsables presenten la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista referida en el Artículo 17 -con que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen-. En estos supuestos, la falta de presentación debe encuadrarse en las previsiones del Artículo 38 y/o, en su caso, en las del Artículo 39 [...]” (el subrayado no corresponde al original).

De igual modo, el punto 2.2., párrafo 3, establece que: “[L]as formalidades y condiciones establecidas en esta instrucción general para la elaboración de los actos administrativos dictados en los expedientes en los que tramita el juzgamiento de infracciones, resultan de cumplimiento obligatorio [...]” (el subrayado no corresponde al original).





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

Por su parte, esta Cámara ha dicho que “[l]as instrucciones generales son actos internos de carácter resolutivo, de cumplimiento obligatorio para las dependencias y destinadas a ser aplicadas en el desarrollo de las tareas o funciones de éstas [...]” (cfr. Sala III, *in re*, “Escobar, Damián c/D.G.I.”, expte. N° 83131/2015, sentencia del 02/02/2017 y; esta Sala, *in re*, “Martínez, Guillermo Alfredo -TF 36.038-I c/ D.G.I.”, expte. N° 37497/2013, sentencia del 5/11/2013).

De esta forma, aun tratándose de un acto de carácter interno del organismo recaudador, dicha instrucción puede ser válidamente utilizada como elemento de juicio a fin de resolver la cuestión, pues dicha naturaleza no la torna jurídicamente irrelevante (cfr. Sala IV, *in re*, “Rodríguez, Hugo Alejandro (TF 35809-I) c/D.G.I.”, expte. N° 17.816/2013, sentencia del 5/11/13, y esta Sala, en su anterior integración, *in re*, “Koch, Eduardo Alfredo -TF 22250-I c/D.G.I.”, expte. N° 28173/2005, del 5/02/08).

En el caso, se observa que la autoridad del organismo recaudador competente ha emitido una regla de carácter general, que establece una pauta que debe ser seguida por sus inferiores, salvo que estos encuentren en el caso específico ciertas particularidades que justifiquen apartarse de la misma, por lo que no puede soslayarse su aplicabilidad al *sub examine*, ya que no se presentan circunstancias especiales que puedan motivar el apartamiento de la Instrucción General mencionada (en igual sentido, Sala IV, *in re* “Rodríguez” citada y Sala III, *in re* “Escobar” y “Martínez” ambas citadas).

Por lo demás, se ha dicho que: “[l]a circunstancia de que la Instrucción General no sea valorada ni siquiera por el organismo que la emite afecta la seguridad jurídica con que debe contar el contribuyente para guiar su actuación, [...] [pues] uno de los principios rectores que rige en la interpretación de las normas impositivas, es el que [...] atiende a la necesidad –puesta de relieve por el Tribunal en conocidos precedentes– de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria (Fallos, 253:332; 315:820; 316:1115), y procura preservar la seguridad jurídica, valor al que el Tribunal ha reconocido jerarquía constitucional (Fallos, 220:5; 243:465;



251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218)” (cfr. esta Sala, *in re*, “Martínez” y Sala III, *in re*, “Escobar” y “Martínez”, citadas).

De tal modo, teniendo en cuenta que la firma actora presentó la declaración jurada omitida el 28/03/18 (esto es, con anterioridad a la vista del artículo 17 de la ley de rito), tal proceder se encuentra comprendido en las previsiones contenidas en el punto 3.4.2.2. de la Instrucción General 6/07 (que ante dicha circunstancia determina que no corresponderá imponer sanción) y, por ende, no es admisible tampoco la aplicación de la multa correspondiente a la infracción tipificada en el artículo 45 de la ley 11.683.

Las razones expuestas resultan suficientes para desestimar los agravios esgrimidos por el Fisco Nacional sobre el punto y propician la confirmación del pronunciamiento apelado.

IX.- Que, finalmente, corresponde expedirse sobre la arbitrariedad atribuida a la sentencia bajo estudio.

En tal sentido, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquella que caracteriza que debe entenderse por arbitrariedad: “[s]ólo cuándo se resuelve contra o con prescindencia de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en él” (cfr. Fallos: 207:72 “Carlozzi, c/Tornese Ballesteros”, del 14/02/1947 y doctrina concorde posterior).

A lo expuesto, debe agregarse que: “[l]a tacha de arbitrariedad no procede por meras discrepancias acerca de la apreciación de prueba producida o de la inteligencia atribuida a preceptos de derecho común, así se estimen esas discrepancias legítimas o fundadas. Esta tacha no tiene por objeto la corrección [...] de sentencias equivocadas o que se estimen como tales, sino que atiende solo a supuestos de omisiones de gravedad extrema en que, a causa de ellas, las sentencias quedan descalificadas como actos judiciales” (cfr. Fallos: 244:384, citado por Carrió, Genaro R., “Recurso Extraordinario por Sentencia Arbitraria”, Bs. As., Abeledo Perrot, 1967, pág. 29).

Así las cosas, corresponde concluir que, contrariamente a lo alegado por la recurrente, en el caso bajo examen resulta de toda claridad que el Tribunal Fiscal de la Nación ha dirimido la cuestión suscitada





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

conforme a las constancias obrantes en la causa y de acuerdo con la doctrina del Alto Tribunal que consideró aplicable al caso, circunstancia que determina el rechazo de las manifestaciones de la agencia recaudadora también en este aspecto.

X.- Que, finalmente, y respecto a las costas de esta instancia, cabe destacar que, con motivo de la decisión adoptada, ellas se imponen a la demandada, por no advertir razones que justifiquen apartarse del principio general de la derrota (artículo 68, 1ra parte, del C.P.C.C.N. de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

Como corolario de lo expuesto, este Tribunal **RESUELVE:**
1º) rechazar el recurso intentado por el Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado y **2º)** imponer las costas de esta instancia a la demandada (artículo 68, 1ra parte, del C.P.C.C.N. de aplicación supletoria en los términos del artículo 197 de la ley 11.683).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

