



LA MULTA POR DEFRAUDACION

*Un análisis en el marco de la ley de
procedimiento tributario*

PROYECTO DE INVESTIGACION APLICADA (PIA)

CARRERA: *ABOGACIA*

UNIVERSIDAD: *UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO XXI*

AÑO: *2014*

NOMBRE DEL AUTOR: *DONDENI GUILLERMO GASTON*

RESUMEN: El objetivo de la investigación será desentrañar cuáles son las condiciones que ineludiblemente deben cumplirse para que sea factible aplicar una sanción por infracción dolosa o defraudatoria en el marco de la ley de procedimiento tributario nacional. Para ello, resulta necesario previamente referirse a los elementos integrantes de los ilícitos contemplados en los artículos 45 y 46 de la ley 11.683 mediante el análisis de doctrina, leyes y fallos jurisprudenciales.

Palabras claves: ilícito tributario – dolo – infracciones art. 45 y 46 ley 11.683

ABSTRACT: The objective of the research will unravel what conditions must be met for inescapably feasible to apply a penalty for willful violation or defraud under domestic tax law procedure are. In this it is necessary first to refer to members of illegal items referred to in Articles 45 and 46 of Law 11.683 by analyzing doctrine, laws and court rulings.

Key words: illegal tax – dolo – art. offenses 45 and 46 law 11.683

INDICE

<i>Introducción</i>	1
<i>Capítulo 1: El ilícito tributario material</i>	3
<i>Capítulo 2: Multas por Omisión</i>	6
El bien jurídico protegido: -----	6
Elemento subjetivo-----	7
Elemento objetivo-----	9
Sanción al Contribuyente -----	10
Declaración jurada determinativa inexacta	11
Falta de presentación de la ddjj determinativa.....	16
Error excusable	17
Multa	19
Sanción al Agente de percepción o retención -----	22
Error excusable	23
Multa	23
La omisión de pagar o de retener en operaciones internacionales -----	23
<i>Capítulo 3: Multas por defraudación</i>	25
Análisis del art. 46 -----	25
Sanción al Contribuyente -----	27
Elemento objetivo	28
Elemento subjetivo.....	29
Elemento material - Presunciones.....	31
Multa	34
Sanción al agente de retención o percepción -----	35

Elemento objetivo	35
Elemento subjetivo.....	36
Elemento material	36
Presunción de retención o percepción.....	37
Instrucción general 6/07 AFIP-DGI -----	37
Quebranto fraudulento-----	38
Capítulo 4: Procedimiento Sumarial y Recursivo	39
Sumario Administrativo-----	39
Juez administrativo	39
Sustanciación del sumario.....	39
Instrucción del sumario	40
Resolución del sumario	41
Procedimiento Recursivo -----	42
Capítulo 5: Análisis jurisprudencial	43
Ardid o engaño en infracciones defraudatorias -----	43
Confirmación de multas por defraudación-----	48
Reencuadre de infracciones defraudatorias -----	52
Conclusión	56
Bibliografía	58

INTRODUCCIÓN

La transgresión de las normas tributarias y, en particular, la realización de maniobras tendientes a apartarse de la obligación tributaria significan alterar el orden jurídico tributario. La tipificación de los ilícitos tributarios sustanciales se origina en la necesidad de reprimir aquellas conductas ciudadanas que se traducen en el incumplimiento al deber de contribuir en atención a las capacidades económicas de cada uno.

Las infracciones sustanciales o materiales requieren para su configuración la existencia de la conducta antijurídica descrita por la ley de procedimiento tributario 11.683 así como también que dicha conducta acarree un perjuicio fiscal concreto al erario público. Mientras que la conducta jurídica esperada es el cumplimiento del deber de determinación del tributo, la conducta punible es la falta o la incorrecta determinación del tributo apartándose de las normas vigentes y se encuentra descrita en la ley de procedimiento fiscal.

El perjuicio fiscal surge cuando la violación en cuestión perfeccione un ocultamiento de la existencia de la materia imponible sea parcial o totalmente. En función a dicho comportamiento las infracciones materiales se clasifican en: culposas u omisivas y dolosas o defraudatorias. Para encuadrar la conducta del infractor en uno de los tipos enunciados es necesario analizar el grado de culpabilidad en la transgresión cometida, es decir, determinar si ha existido culpa o si la conducta del sujeto activo de la obligación fue realizada con intención y voluntad de realizar la conducta antijurídica descrita en la norma.

La presente investigación procura desentrañar los requisitos que ineludiblemente deberían cumplirse para encuadrar una conducta como pasible de una

sanción por infracción dolosa o defraudatoria en el marco de la ley de procedimiento tributario nacional 11.683. “Las maniobras dolosas tienen que ser aptas para lograr el resultado del perjuicio fiscal. El engaño debe tener aptitud y relevancia suficientes para inducir en error a una persona diligente.” (García Vizcaíno, 2000, pág. 390). Existen supuestos de distinta gravedad que indican un menor o mayor acercamiento a la defraudación, por la idoneidad del ardid y la presunción de intencionalidad (Gurfinkel de Wendy y Russo, 1993).

El trabajo final de graduación se divide en cinco capítulos. En primer lugar se describen los ilícitos tributarios en general y, en particular, a las multas por omisión y defraudación, detallando los requisitos necesarios para la tipificación en dichos encuadramientos según doctrina autorizada en la materia. En el cuarto capítulo se examinan las facultades de los jueces administrativos en el ámbito de la ley de procedimiento tributario. Con posterioridad se hace referencia al procedimiento estipulado para la instrucción de un sumario y las opciones recursivas contra las multas impuestas. Por último se analizan fallos emitidos por el tribunal fiscal de la nación y las correspondientes cámaras de apelación referidos a la temática abordada que permitan dilucidar: el concepto de ardid o engaño en infracciones defraudatorias; los fundamentos para la confirmación de multas por defraudación y los razonamientos empleados para reencuadrar infracciones defraudatorias o más gravosas en culposas.

CAPÍTULO 1: EL ILÍCITO TRIBUTARIO MATERIAL

Las normas tributarias aplicables buscan que exista correspondencia entre los hechos económicos, sus comprobantes contables, las registraciones que sintetizan esa información y las declaraciones juradas. Como expresa la doctrina toda diferencia que se constate en su confrontación daría por configurada la materialidad de un ilícito material en caso de existir perjuicio fiscal. En caso de no existir error excusable ni intencionalidad probada por prueba directa o presuncional nos encontramos frente a un ilícito material culposo, mientras que si la intencionalidad es probada el ilícito material es doloso (Gurfinkel de Wendy y Russo, *op. cit.*).

La declaración jurada, en virtud de lo dispuesto por el art. 13 de la ley 11.683, está sujeta a verificación por parte de AFIP. No obstante, su presentación hace responsable al declarante en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración y por el gravamen que de ella resulte, cuyo monto no podrá reducir por presentaciones posteriores. La exteriorización de declaraciones rectificativas no hace desaparecer tal responsabilidad.

Las sanciones que establecen los arts. 45 y 46 de la ley de procedimiento tributario se consuman con la presentación de declaraciones juradas con datos inexactos (siendo el momento en que el fisco conoce la obligación tributaria). Así, se podrá haber obrado con culpa — que puede asumir las formas de negligencia, imprudencia o impericia— o dolo – ardid o engaño. En el primer caso se aplicará multa de art. 45 por omisión de impuestos, en tanto que en el segundo se estará frente a la multa de art. 46 por defraudación.

La jurisprudencia ha convalidado la naturaleza penal del ilícito tributario, esto significa que para que el contribuyente sea pasible de una sanción debe ser culpable,

siendo necesario comprobar la presencia de los elementos objetivo y subjetivo en su comportamiento (Gómez y Folco, 2008).

A los fines de exponer el concepto de culpabilidad, afirma un destacado autor que “la culpabilidad consistirá siempre en hacer libremente algo que se sabe criminal” (Soler, 1973, pág. 62), encontrándose en su expresión el sentido axiológico del principio *nulla penae sine culpa*. Refiriéndose a dicho elemento expresa que:

“... para que pueda afirmarse que un sujeto es culpable, se hace preciso que el hecho por él cometido sea valorado por el derecho como algo ilícito y que el sujeto que lo comete participe de ese orden jurídico como sujeto capaz, haya conocido en concreto el significado de su acción como negación concreta también de ese valor. Redondeando su expresión, el autor citado continúa manifestando que será culpable quien actúe en “menosprecio” del bien jurídico protegido” (*Ibid*, pág. 62).

Es aplicable en materia de ilícitos tributarios el principio de personalidad de la pena, criterio fundamental recogido por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.^{1 2}

En relación con los requisitos necesarios para que la conducta pueda ser reprimida la sala A del TFN³ arguye que se deben comprobar concurrentemente los aspectos objetivos y subjetivos configuradores del ilícito. La verificación del aspecto objetivo radica en analizar si en los hechos se exteriorizaron los elementos del tipo o figura penal y que no ha existido causal de justificación. A continuación del análisis objetivo del hecho cuya demostración incumbe a AFIP, corresponde examinar la culpabilidad (a título de dolo o culpa) y un aspecto destacable es el relacionado con el

¹ C.S.J.N., “Parafina del Plata S.A.C.I.”, 02/09/1968, Fallos: 291:297.

² C.S.J.N., “Casa Elen Valmi de Claret y Garrello”, 31/03/1999 Fallos: 322: 519.

³ TFN Sala A, “Fumari, Roberto Vicente y sus herederos s/Apelación – Impuestos a las ganancias” (25/10/2006).

grado de intencionalidad del sujeto en la comisión del ilícito. En efecto, cuando medie una declaración o información inexacta, podrá haberse obrado con culpa o dolo; en el primer caso existirá omisión, en tanto que en el segundo se estará frente a la defraudación.

CAPÍTULO 2: MULTAS POR OMISIÓN

EL BIEN JURIDICO PROTEGIDO

El bien jurídico protegido por el art. 45 de la ley 11.683 es la renta fiscal (Soler, *op. cit*). Se tiende a proteger los ingresos fiscales reprimiendo conductas que han llevado a una insuficiente determinación del tributo y, como corolario, una omisión de impuesto. Expresa dicho artículo que:

"El 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".

El art. 1° punto XV de la Ley 25.795 incorporó a continuación del art. 45 de la ley 11.683 el siguiente párrafo:

"La omisión a que se refiere el primer párrafo del presente artículo será sancionada con una multa de UNA (1) hasta CUATRO (4) veces el impuesto dejado de pagar o retener cuando éste se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior. Se evaluará para la graduación de la sanción el cumplimiento, por parte del contribuyente, de los deberes formales establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el

control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales”.

El ilícito omisivo se pone de manifiesto cuando se incumple en parte o totalmente con la relación jurídica sustancial. Para que se configure la infracción culposa es necesario que el contribuyente realice una liquidación determinando un saldo a favor del Fisco pues, tal como la ha manifestado el contador Humberto Pedro Diez (2001) no se tipifica la infracción material cuando se exteriorice en forma incorrecta un quebranto o un saldo a favor.

La jueza administrativa de la dirección regional norte de la DGI concluye que para que exista delito culposo la finalidad del sujeto activo habrá sido la de obtener un propósito permitido por el orden jurídico aunque haya afectado finalmente con su accionar la renta fiscal (Manonellas, 2005). Los delitos culposos consisten en la infracción a un deber determinado de cuidado sin que medie intencionalidad en tal accionar. Se dice que el contribuyente actúa imprudentemente sin la diligencia debida por lo que es susceptible de ser sancionado (Gómez y Folco, *op. cit.*).

ELEMENTO SUBJETIVO

La figura de la omisión, tanto por su conformación normativa cuanto por su caracterización teórica, exige la presencia del elemento subjetivo que en este caso es la culpa (Villegas, 1998; García Belsunce, 1985; Giuliani Fonrouge y Navarrine, 1992). Para que la culpa se configure es necesaria “la voluntad contraria a la precaución que el autor esté obligado a observar en determinadas circunstancias para no dañar intereses ajenos” (Villegas, *op. cit.*, pág. 137).

Conforme la Sala C del TFN⁴ el elemento subjetivo del tipo infraccional del art. 45 de la ley 11.683 consiste en un obrar negligente o imprudente atribuible al sujeto pasivo de la obligación fiscal. Se imputara un comportamiento omisivo en todas aquellas faltas realizadas donde la conducta del responsable no obedezca a una actitud intencional, sea la infracción el resultado de un comportamiento negligente o culpable, o bien producto de la ignorancia.

Por su parte la Sala IV de la cámara nacional de apelaciones en lo contencioso administrativo federal⁵ sostiene que se presume la existencia del elemento subjetivo de la figura omisiva (negligencia en la presentación de declaraciones juradas) al constatarse el acaecimiento del hecho omisivo.

Expresa el organismo fiscal a través de su dictamen de fecha 08/05/81⁶ que la omisión requiere a los fines de su perfeccionamiento un obrar o conducta culposa o negligente, es decir un comportamiento disvalioso respecto al cumplimiento debido de las obligaciones fiscales.

Con el dictado de la instrucción general 06/2007, la AFIP ha dispuesto que el elemento subjetivo requerido a los fines de encuadrar el accionar de los responsables en las previsiones del art. 45 resulta ser básicamente la culpa -o sea, la conducta negligente o imprudente del contribuyente o responsable-. Asimismo, se agrega en dicha instrucción de trabajo que la sanción por ilícitos culposos se aplicará siempre que no corresponda la del art. 46 y en tanto no hubiera mediado error excusable de hecho o de derecho.

Tiene dicho la sala A del TFN⁷ que en los ilícitos de omisión de impuestos, es la imputada quien, de corresponder, debe probar la ausencia de culpa, toda vez que el

⁴ TFN Sala C, “Braggio, Elvira” (12/04/2012).

⁵ CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Sánchez, Jesús A.” (08/08/2006).

⁶ Dictamen DGI 08/05/81.

⁷ TFN Sala A, *op. cit.*

haber incurrido en error de derecho o de hecho es causal de absolución cuando el mismo es excusable.

ELEMENTO OBJETIVO

La figura infraccional descrita en el art. 45 requiere para su perfeccionamiento, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones objetivas: la omisión de pago de impuestos y el medio comisivo que se traduce ya sea en la falta de presentación de declaraciones juradas o en su presentación inexacta⁸. El ilícito de omisión de impuestos importa la omisión del pago de cualquier gravamen, derecho o contribución⁹.

Corresponde analizar, en la conducta prevista en el art. 45, la presencia del elemento subjetivo y su respectiva atribución al responsable conforme al principio de culpabilidad, como así también la verificación del elemento objetivo del presunto infractor, constituyendo este último un requisito necesario pero insuficiente para considerar configurado el ilícito de omisión¹⁰.

En materia de infracciones materiales de carácter culposos u omisivos, a la administración le alcanzará con acreditar la materialidad de la infracción, debiendo aplicarse la sanción a menos que el presunto infractor acredite la existencia de una causal absolutoria admitida por la legislación vigente, o ella surja de las actuaciones (Embon, 1999). Así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹¹, donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11.683 expresó: "...aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que

⁸ TFN Sala A, "Ernesto Singler S.A.I.C." (28/02/2003).

⁹ TFN Sala B, "De los Arroyos Cooperativa de Emprendimientos Múltiples Ltda." (14/02/2003).

¹⁰ TFN Sala C, "Valle de Las Leñas" (29/11/2002).

¹¹ C.S.J.N., "Casa Elen Valmi de Claret y Garrello", 31/03/1999 Fallos: 322: 519.

merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Señala la Sala C del TFN¹² que en el supuesto de presentación de declaración jurada inexacta, el ilícito se ocasiona cuando contiene tal vicio y en consecuencia se omite parcial o totalmente el impuesto que correspondiere. Debe averiguarse si al presentar las declaraciones juradas inexactas se infringieron los deberes de cuidado mínimo y si se produjo resultado dañoso al erario público, requisitos demostrativos de la consumación de un hecho culposo sancionable.

SANCION AL CONTRIBUYENTE

El primer párrafo del art. 45 de la ley de procedimiento sanciona con multa a quien omitiera el pago del tributo, ya sea mediante la falta de presentación de declaración jurada o por ser inexacta la presentada.

El tipo legal requiere de dos elementos: la omisión de ingreso del impuesto existiendo una lesión efectiva al bien jurídico tutelado que es la renta fiscal; y el medio comisivo que puede consistir en la falta de presentación de declaración jurada o en la inexactitud de la presentada.

La ley define que la sanción del art. 45 procede siempre que no exista una actitud dolosa (art. 46) y en la medida que no exista error excusable. En dichas circunstancias se infiere el obrar culposo del contribuyente, es decir que actuó negligentemente. Es decir se tendrá por configurado el ilícito cuando la conducta del sujeto activo no resulte defraudatoria, o cuando el mismo no resulte imputable por mediar error excusable. La omisión de impuestos entonces se encuentra entre la

¹² TFN sala C, “Koch, Eduardo A.” (29/12/2004).

conducta defraudatoria en un extremo y el error excusable en el extremo opuesto (Giuliani Fonrouge y Navarrine, *op. cit.*).

Es aplicable el principio de personalidad de la pena reconocido por la CS, ya que constada la omisión del ingreso del impuesto por la falta de presentación de la declaración jurada o por ser inexacta la presentada (cumplido el elemento objetivo), se presupone la culpa del contribuyente, siendo este último quien debe demostrar lo contrario en su caso. Es decir se produce la inversión de la carga de la prueba¹³.

Declaración jurada determinativa inexacta

El ilícito omisivo se consuma, en este caso, al presentar declaraciones juradas conteniendo datos inexactos. Una declaración jurada es inexacta cuando la obligación tributaria se ha determinado en forma falsa o errónea careciendo de exactitud¹⁴.

Podemos encontrarnos frente a las siguientes opciones:

1) El contribuyente rectifique por su propia voluntad

En materia infraccional rige el criterio de la personalidad de la pena, lo cual implica que para tener por configurada la infracción resulta necesario que la conducta típica haya sido ejecutada al menos con culpa.

Asevera Díez que al rectificar el contribuyente de su propia voluntad redime con ese acto su culpa y enmienda el error, no existiendo conducta omitiva (Díez, 1981).

La posición de la AFIP atento lo expuesto en el dictamen 13/93 de la Dirección de Asesoría Legal es contraria, en tanto que expresa que el análisis finaliza al momento de la presentación de la declaración jurada, sin tener en cuenta la conducta posterior del contribuyente.

¹³ TFN, Sala B en “Magycam Group SA” del 20/10/2006

¹⁴ TFN Sala B, “Rosmino y Cía” (27/09/1999).

En el mismo sentido, la sala A del TFN¹⁵ sostuvo que resulta ajeno a una recta hermenéutica de los ilícitos definidos en la ley 11.683 la despenalización de quien -a través de su DDJJ rectificativa- estaría admitiendo la infracción de tipo material consumada, no siendo aplicable la figura del desistimiento voluntario prevista en el art. 43 del CP, habida cuenta que los principios del derecho penal son sólo aplicables cuando la normativa prevista en aquélla es abiertamente contradictoria con las disposiciones de dicho código (el contribuyente en dicho caso había rectificado voluntariamente su declaración jurada). Concluye que quien haya presentado una declaración jurada, omitiendo el pago del impuesto resultante, aún cuando rectifique la misma (espontáneamente o a sugerencia de la inspección), queda incurso en el ilícito material de omisión de impuestos. Por lo que se dispuso la aplicación de la multa del art. 45 de la ley de procedimiento tributario en atención a que la misma sanciona la presentación de declaraciones inexactas, otorgándole de esta forma a la infracción un estricto carácter objetivo. Asimismo, se le imputo al contribuyente no haber demostrado mediante probanza idónea y pertinente la sustantividad de causales de inimputabilidad.

En otros decisorios se ha receptado la inaplicabilidad de la sanción prevista en el art. 45 frente a la presentación voluntaria de declaraciones juradas rectificativas.

La sala C del TFN¹⁶ en “Bar Congreso S.A.”, que es el caso de un contribuyente que hallándose en inspección por otros impuestos, presentó la declaración jurada original del impuesto al valor agregado, rectificándola 6 días después, revocó la multa aplicada por la DGI del 100% al considerarlo un típico error material evidentemente voluntario. La misma sala¹⁷ se expidió de la misma manera frente a una declaración rectificativa presentada cinco días después de la original. En

¹⁵ TFN Sala A, “Casalinuovo, Alberto Oscar s/Apelación Impuesto a las Ganancias” (09/12/1997).

¹⁶ TFN Sala C, “Bar Congreso S.A.” (06/08/1999).

¹⁷ TFN Sala C, “Repsol Argentina SA” (05/03/1999).

otra oportunidad la sala C¹⁸ excluye de sanción a quien rectifica de modo espontáneo, advirtiendo la inexactitud de los datos consignados en su declaración jurada, sin haber mediado intervención por parte del organismo fiscal. Al ser espontánea la presentación, se considera que no existe voluntad de omitir en la declaración jurada original¹⁹.

Considero que si bien el art. 13 de la ley procedimental tributaria nacional permite la corrección de las declaraciones juradas mediante una rectificación de la misma, ello no significa hacer desaparecer la responsabilidad del contribuyente. Así pues el propio artículo señala la existencia de una consecuencia a una declaración no exacta, que genera una responsabilidad que debe corregirse mediante otra declaración jurada llamada rectificativa.

2) El contribuyente rectifique a instancias de la AFIP

El contribuyente rectifica el saldo de su obligación tributaria debido al requerimiento de una inspección o, sin que exista un pedido concreto, luego de iniciarse una acción fiscalizadora.

Surge la manifestación de la culpa al obedecer la corrección de la declaración jurada inexacta al inicio de fiscalización por parte de la administración. Dicho de otra manera, es el accionar del fisco el que pone de relieve la inexactitud de la declaración presentada por el contribuyente, encuadrando su proceder en una conducta omisiva culposa.

Quien haya presentado una declaración jurada omitiendo el pago del impuesto resultante, aún cuando rectifique la misma (espontáneamente o a instancias de la

¹⁸ TFN Sala C, “Sanatorio Colegiales SA” (31/03/1999).

¹⁹ TFN Sala B, “Barbarrica, Oscar A” (01/11/2001).

inspección) incluso antes de que se inicie procedimiento determinativo de oficio, queda incurso en el ilícito material²⁰.

Se destacan posiciones jurisprudenciales encontradas:

Primeramente, en “Fonseca, Maria Alicia”²¹ el juez considera la no consumación del supuesto infraccional previsto en el art. 45 por la rectificación de una declaración jurada inexacta, debido a un requerimiento del fisco, ya que no fue necesaria la vista prevista en el art. 17. El fundamento es que se asemeja la situación a lo resuelto por el fisco en el supuesto que el contribuyente no hubiera exteriorizado la exigencia impositiva por no haber presentado la declaración jurada. Se señala que no puede dispensar distinto tratamiento jurídico, a lo que supone dos situaciones idénticas, pues de lo contrario se estaría afectando la garantía de igualdad sostenida por nuestra Carta Magna.

En el extremo opuesto encontramos pronunciamientos donde se resuelve que corresponde la sanción debido a que resulta ajeno a una recta hermenéutica de los ilícitos definidos en la ley 11.683 la despenalización de quien, a través de la rectificación de su declaración jurada, estaría admitiendo la infracción de tipo material consumada, no siendo aplicable la figura del desistimiento voluntario prevista en el CP²².

Asimismo se destacan fallos del TFN, entre ellos “Indigar S.R.L. s/Apelación Iva”²³ donde se considera que la actora ha reconocido la omisión de impuestos al haber conformado las declaraciones juradas rectificativas confeccionadas por el Fisco. Se considera que la presentación de declaraciones juradas rectificativas conformando un ajuste practicado por la inspección actuante permite tener por configurado el

²⁰ TFN Sala A, “Tokio Motors S.A.” (09/12/1997).

²¹ JNPICont. Adm. Fed. N° 8, “Fonseca, Maria Alicia” (24/04/1995).

²² CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Felix Malaspina e Hijos SA” (28/09/1999).

²³ TFN Sala A, “Indigar S.R.L. s/Apelación Iva” (26/11/1997).

aspecto objetivo de la omisión, esto es, la declaración inexacta con un impuesto declarado en defecto, lo que a su vez hace presumir la culpa en el contribuyente²⁴.

Al haberse presentado declaración jurada rectificativa incluyéndose los ajustes efectuados por la inspección, la declaración jurada originalmente presentada era inexacta, acreditándose de ese modo el aspecto objetivo del ilícito previsto en el art.45²⁵. El ilícito se cometió con la presentación de las declaraciones juradas inexactas a través de las que se omitió el ingreso del tributo en su justa medida y persistió hasta que el propio Fisco lo advirtió a través de la tarea de su personal fiscalizador, quien consideró que la misma fue de carácter culposo, devenida de un obrar que corresponde a la falta de cuidado que debe tener el contribuyente al momento de reflejar su situación impositiva. La rectificativa no excluye la responsabilidad por la inexactitud de la presentación original²⁶. El incumplimiento de ingresar las obligaciones fiscales en tiempo oportuno denota negligencia en la actora, debiendo resaltarse que del informe producido por la inspección surge que no figuraba en actas ninguna traba en la disponibilidad de fondos, sin que este extremo haya sido refutado eficazmente por la apelante, lo que torna procedente la aplicación de la multa del artículo 45²⁷.

El hecho de ingresar de menos el impuesto por no haber declarado oportunamente fondos depositados en el banco hace incurrir a la actora en la figura del artículo 45, por cuanto resultaba a todas luces consciente de la presentación de las declaraciones inexactas, desde el momento en que dichos montos fueron objeto de una acción de amparo por parte del contribuyente²⁸.

²⁴ TFN Sala C, “Cazorla, Julián, Cazorla, Juan A y Cazorla, Mario L.” (12/10/2004).

²⁵ TFN Sala A, “Tokio Motors SA” (09/12/1997).

²⁶ TFN Sala D, “Mesa Riadigos SCS” (07/03/2007).

²⁷ TFN Sala C, “Dema SA” (09/10/2001).

²⁸ CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Filino Gabriela Viviana” (11/07/2007).

Se ha considerado incluso que, el hecho que el contribuyente haya presentado las declaraciones rectificativas antes de que se corriera la vista del art. 17 de la Ley 11.683, evitando así que la AFIP recurriera al procedimiento determinativo de oficio, no resulta ser un planteo procedente para eximir o atenuar su responsabilidad, ya que tal procedimiento es aplicable en los casos en los que éste no conforma el ajuste fiscal, lo que no sucedió en el caso, ya que cumplió con dicha exigencia, y si bien se cierra la vía de determinación, ello no implica que el contribuyente no haya cometido ninguna infracción²⁹.

En conclusión estos precedentes confirman que quien haya presentado una declaración jurada inexacta, omitiendo el pago del impuesto resultante, aún cuando rectifique la misma antes que se inicie el procedimiento de determinación de oficio, queda incurso en el delito de omisión de impuestos.

Coincido con el tributarista Humberto Pedro Diez, quien esta de acuerdo con esta última postura que concluye que la exteriorización obedece a la gestión fiscalizadora y esta actitud demuestra no solo la falsedad de la presentación original sino también del grado de culpabilidad.

3) El contribuyente rectifica su DDJJ una vez iniciado el procedimiento de determinación de oficio

Cuando se llega a la instancia en que la administración debe determinar el tributo de oficio es en ese mismo acto donde debe aplicar la sanción en caso de corresponder.

Falta de presentación de la ddjj determinativa

Los contribuyentes que, al vencimiento general previsto por la AFIP, omitan la presentación de sus declaraciones juradas y omitan el pago de impuestos a su

²⁹ TFN Sala D, “Di Ninno Félix” (16/04/2007).

vencimiento son susceptibles de ser multados por omisión culposa (Folco, 2004, pág. 330). Se castiga la falta de exteriorización de la obligación material. El organismo sujeta la conducta omisiva de no presentación de DDJJ a que se prosiga con esa actitud mas allá del inicio del proceso de determinación de oficio.

Cabe resaltar que la Dirección General Impositiva da estricto cumplimiento a la Instrucción General 6/07 en cuanto aprueba que no corresponderá aplicar la sanción prevista en el art. 45, cuando los responsables presenten la declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista referida en el art. 17 con que se inicia el procedimiento de determinación administrativa del gravamen.

Es la vista el elemento que transforma la acción de retardo en conducta omisiva repudiable con la multa del art. 45 ya que sólo a través de la determinación de oficio del gravamen, el fisco sustituye la obligación de los contribuyentes de presentar sus declaraciones y produce un acto que reemplaza la declaración jurada no presentada (*Ibid*, pág. 333).

Error excusable

El art. 45 prevé como única causal eximente de sanción al error excusable. La instrucción general 6/07 de AFIP de fecha 30-07-07 dispone que:

“Se considerará que existe error excusable, cuando la norma aplicable al caso - por su complejidad, oscuridad o novedad, admitiera diversas interpretaciones que hubieran impedido al responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender el verdadero significado del precepto legal de que se trate”.

Más adelante la norma expone:

“En orden a ponderar la existencia de error excusable eximente de sanción, el juez administrativo valorará todos los elementos de juicio disponibles en las actuaciones, tales como la norma incumplida, la condición del contribuyente, la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades, etc”.

Es el sumariado quien deberá probar la complejidad u oscuridad en la norma ya sea debido a la existencia de normas contradictorias o la existencia de criterios interpretativos diversos que al momento de presentación de la declaración jurada pudieran haber impedido al responsable conocer el verdadero significado de la norma.

El juez administrativo actuante podrá considerar que existe error excusable cuando el monto total del ajuste sea inferior a diez mil pesos (\$ 10.000) y en ninguno de los períodos involucrados dicho monto supere el cuarenta por ciento (40%) del impuesto determinado por el contribuyente o responsable.

Para la configuración del ilícito de omisión de impuestos es necesaria la concurrencia de dos elementos: uno objetivo y otro subjetivo. El primero se encuentra enmarcado en alguna de las hipótesis de comisión analizadas previamente (falta de presentación o presentación inexacta). En cuanto a la presencia subjetiva, la misma tiene que ver con el comportamiento del presunto infractor, al cual debe imputársele un accionar culposo o negligente.

El error excusable se relaciona con el aspecto subjetivo, ya que la infracción deja de ser punible si el responsable puede acreditar su existencia. Hay que destacar que si el responsable pueda probar la procedencia del error como excusa, y esta es admitida, no procede la infracción a los deberes materiales.

En “Repsol Argentina S.A. s/recurso de apelación”³⁰ la sala C del TFN resolvió rechazar la imputación fiscal advirtiendo que en el caso se trataba de un típico error material de transcripción, involuntario y subsanado en un brevísimo plazo; con lo cual dicho error se encontraba revestido de los caracteres de decisivo, esencial, e inculpable, exigidos por la jurisprudencia mayoritaria y legislación a fin de encuadrar al mismo dentro de la figura de error excusable.

³⁰ TFN sala C, “Repsol Argentina S.A.” (05/03/1999)

Jarach ha dicho que en el derecho tributario penal argentino el error de hecho y de derecho son reconocidos como causales de exclusión de la culpabilidad y en consecuencia de no punibilidad por infracciones (Jarach, 1969). Los requisitos para la configuración del error excusable son, según autorizada doctrina, que se trate de un error esencial y decisivo y que no sea imputable a título de imprudencia, negligencia o impericia al presunto infractor (Villegas, *op. cit.*, pág. 146).

Horacio García Belsunce expresa que “...el error de hecho siempre es excusable en materia tributaria en tanto sea esencial, y no accidental, y no sea imputable al contribuyente o responsable.” (García Belsunce, *op. cit.*, pág. 275).

La jurisprudencia ha receptado en diversas oportunidades causas que eliminen la imputación tales como el error excusable de hecho o de derecho³¹ y como consecuencia la eximición de sanción. La admisibilidad del error del derecho requiere que se alegue y pruebe la existencia de oscuridad en la ley cuestionada o que de su texto surjan dudas acerca de la situación del responsable frente al tributo. En fallo de la sala C del TFN se ha considerado que existe error excusable ante la existencia de jurisprudencia contradictoria³² o ante una errónea interpretación de las normas aplicables.

Multa

Asevera el art. 45 de la ley 11.683 que quien 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.

³¹ CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Capllonch, José M” (10/02/2005).

³² TFN Sala C, “Frutas Nahuel SA” (29/07/1974).

En el caso de que la omisión se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior será sancionada con una multa de una hasta cuatro veces el impuesto dejado de pagar o retener.

El régimen sancionador ha privilegiado la economía procesal graduando el castigo por el nivel de avance en el litigio con el Organismo Fiscal.

Si un contribuyente rectificare sus declaraciones juradas antes de correrse la vista del art. 17 (ya sea en forma espontánea o una vez iniciada la inspección pero sin la corrida de vista) y no fuere reincidente en las infracciones del art. 46, la sanción se reduce a un tercio del mínimo legal.

El segundo párrafo del art. 49 establece que cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del plazo de 15 días para contestarla, la multa del art. 45, excepto reincidencia en la comisión de las infracciones previstas en el art. 46 y del agregado a su continuación, se reducirá a dos tercios del mínimo legal.

Para el caso que sea necesaria la resolución que determine de oficio y luego de dicho acto el contribuyente consienta la misma, la multa que le hubiere sido aplicada por art. 45, sin mediar la reincidencia comentada en el párrafo anterior, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

El cuarto párrafo del art. 49 establece que cuando fuera de aplicación el art. 45 y el saldo total de los gravámenes adeudados no excediera de Pesos un mil (\$ 1.000) no se aplicará sanción si el mismo se ingresara voluntariamente o antes de vencer el plazo de 15 días para contestar la vista.

La graduación de la multa aplicable ante cada tipo infraccional previsto en el art. 45, ha sido fijada por la instrucción general 6/2007 (Anexo II), de la siguiente manera:

Presentación de declaraciones juradas inexactas:

- Pauta General: 70 % del impuesto omitido.
- Si median circunstancias atenuantes: 50% del impuesto omitido.
- Si median circunstancias agravantes: 80% del impuesto omitido.
- Ante reincidencia: 100% del impuesto omitido.

Falta de presentación de declaraciones juradas:

- Pauta General: 80 % del impuesto omitido.
- Si median circunstancias atenuantes: 70% del impuesto omitido.
- Si median circunstancias agravantes: 90% del impuesto omitido.
- Ante reincidencia: 100% del impuesto omitido.

Omisión de actuar como agente de retención o percepción:

- Pauta General: 70 % de la retención/percepción omitida.
- Si median circunstancias atenuantes: 50% del concepto omitido.
- Si median circunstancias agravantes: 80% del concepto omitido.
- Ante reincidencia: 100% del concepto omitido.

Omisión de pagar o retener por operaciones internacionales:

- Pauta General: 2 (dos) veces el impuesto o la retención omitida.
- Si median circunstancias atenuantes: 1 (una) vez el concepto omitido.

- Si median circunstancias agravantes: 3 (tres) veces el concepto omitido.

Son consideradas circunstancias atenuantes para la graduación de la multa, las siguientes: la actitud positiva frente a la fiscalización y la colaboración prestada; la organización, actualización y accesibilidad de las registraciones contables y archivos; la buena conducta general observada respecto de sus deberes formales y obligaciones de pago; la renuncia al término corrido de la prescripción; la ausencia de sanciones.

Constituyen circunstancias agravantes para la graduación de la multa, las siguientes: la actitud negativa frente a la fiscalización; la insuficiente o inadecuada organización; el incumplimiento o cumplimiento irregular de sus deberes formales y obligaciones de pago; el ocultamiento de mercaderías y/o la falsedad de los inventarios; la reincidencia o reiteración en la comisión de infracciones.

SANCION AL AGENTE DE PERCEPCION O RETENCION

Son sancionados con la multa prevista en el art. 45 de la Ley N° 11.683, quienes hayan omitido actuar como agentes de percepción o de retención de tributos. Los agentes de retención son quienes al entregar una suma de dinero a un contribuyente están obligados a retener parte de la misma para ingresarla al fisco. En cambio, los agentes de percepción son quienes estando en condiciones de recibir una suma de dinero de un contribuyente, están obligados a adicionar una suma para ingresarla al fisco. En ambos tipos de agentes reposa la obligación de percibir o retener el tributo e ingresarlo dentro de los plazos legales.

La materialidad de la infracción, a los efectos sancionatorios, es el no ingreso en tiempo oportuno de una suma tributaria a las arcas fiscales a pesar de que la

conducta reprimida es la de no practicar la retención o la percepción correspondiente (Villegas, *op. cit.*, pág. 453).

La norma bajo análisis exige por parte de los agentes de percepción o retención el cumplimiento de una obligación de hacer y se consuma la infracción material cuando la omisión a la obligación de hacer se traduce en la falta de ingreso del impuesto en el plazo previsto al efecto³³. Asimismo, se ha considerado procedente el encuadre en el art. 45 de la omisión de actuar como agente de retención al evidenciar pagos en los que no se practicaron las retenciones³⁴.

Error excusable

Si el responsable por deuda ajena puede probar que la culpa no le es imputable estaríamos en presencia de una causa eximente de penalidad. La CNACont. Adm. Fed. sala I en “Whitehall Laboratorios S.A.”³⁵ de fecha 09-03-00 eximió de sanción al presunto infractor, pues se advirtió que existían dos dictámenes contradictorios.

Multa

Se gradúa entre el 50% y el 100% del impuesto dejado de retener o percibir. Es de aplicación la liberación de la multa cuando: el saldo total del importe dejado de retener o percibir no exceda \$ 1.000 y el responsable por deuda ajena o el contribuyente ingrese el importe antes del vencimiento del plazo para contestar la vista.

LA OMISION DE PAGAR O DE RETENER EN OPERACIONES

INTERNACIONALES

La multa prevista en el último párrafo del art. 45 de la ley 11.683 resulta aplicable cuando la omisión se origine en transacciones celebradas entre sociedades

³³ CNACont. Adm. Fed. Sala V, “Silva Alfonso Salvador” (10/11/1997).

³⁴ TFN Sala D, “Kandiko SA” (18/04/2007).

³⁵ CNACont. Adm. Fed. Sala I, “Whitehall Laboratorios S.A.” (09/03/2000).

locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país, con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

En otras palabras, se sanciona la omisión de retener o de pagar el impuesto que se origina en transacciones celebradas entre sujetos del exterior y del país), con una sanción que es más gravosa (se gradúa entre un tanto y cuatro tantos del gravamen omitido).

Se ha previsto que para la graduación de la sanción, se evaluará el cumplimiento del contribuyente de los deberes formales establecidos por la AFIP, para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones internacionales.

CAPITULO 3: MULTAS POR DEFRAUDACION

ANALISIS DEL ART. 46

El art. 46 de la ley de procedimiento tributario, tipifica y reprime los comportamientos dolosos, en cuanto a la intencionalidad de defraudar al fisco nacional mediante conductas ardidosas o engañosas. “Las maniobras dolosas tienen que ser aptas para lograr el resultado del perjuicio fiscal. El engaño debe tener aptitud y relevancia suficientes para inducir en error a una persona diligente. El dolo puede ser presumido en materia infraccional” (García Vizcaíno, *op. cit.*, pág. 390).

Para la aplicación de dicha norma debe acreditarse además de la verificación objetiva de la omisión de impuestos, la efectiva intención de fraude respecto del sujeto al cual le es atribuible la conducta reprochada a título culpable. En tal sentido, el art. 47 de la ley de procedimientos enumera una serie de circunstancias de hecho, cuya verificación habilita a presumir *iuris tantum* la existencia de dolo, siendo a cargo del contribuyente la demostración de su inexistencia.

La conducta reprimida por el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. 1998), consiste en aquella que ocasione un perjuicio al fisco, realizado a través de liquidaciones de impuestos que no se correspondan con la realidad, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa.

Al respecto Jarach, reflexiona:

“Cabe preguntarse cuál es el alcance de los dos casos. El primero abarca cualquier declaración, sea ella la declaración jurada o cualquier otra, por ejemplo, para contestar a requerimientos de la DGI dentro y fuera del procedimiento de determinación de oficio y sumario por eventuales infracciones. El solo hecho de no presentar declaraciones juradas y no pagar el impuesto debido no constituye, en mi opinión, la defraudación de la que estamos tratando,

ni siquiera por el segundo caso, el de la ocultación maliciosa” (Jarach, *op. cit.*, pág. 290).

Particularmente, el art. 46 establece que el despliegue consciente de la conducta dirigida a defraudar al fisco debe darse mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas. Es pacífica la doctrina y jurisprudencia en sostener que no cualquier maniobra tendiente a inducir en error al Fisco puede ser calificada de dolosa. Sólo puede ser considerada como dolosa el despliegue de actividad lo suficientemente ardidosa para que el fisco no pueda detectarla a simple vista.

Cuando se pretende aplicar las sanciones dolosas, se exige por parte del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también la conducta engañosa o maliciosa mediante hechos externos y concretos. Al respecto, el fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente probable o conjetural. Una vez probado dicho soporte, luego se infiere la conducta dolosa. La vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta.³⁶

Resulta clara la posición de todas las salas del TFN sobre este tema, como lo expuesto en la causa “Actis, Ricardo D.” por la sala A el 15/11/04³⁷ al expresar que

“...el ilícito por defraudación tipificado en el art. 46 de la ley de procedimiento fiscal, se configura cuando mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultación maliciosa, se perjudicare al fisco con liquidaciones de impuestos que no corresponden a la realidad. De dichas definiciones podemos extraer tres elementos caracterizantes: la existencia de una conducta dolosa, que se manifieste a través de maniobras u ocultación, y que exista un perjuicio al estado...Como ha señalado la doctrina, el dolo queda en evidencia ante una conducta antijurídica deliberada que se caracteriza por el elemento

³⁶ TFN Sala A, “Jaime Kusnier y Cia. Sociedad de Hecho” (21/10/1998).

³⁷ TFN Sala A, “Actis, Ricardo D.” (15/11/2004).

intencionalidad. Cabe puntualizar que las declaraciones engañosas u ocultación maliciosa se exteriorizan a través de la comisión de actos positivos y personales. Es claro, en este sentido, que no basta para la configuración de este ilícito acreditar simplemente el elemento material de la figura, ya que ello no conlleva por sí sólo el elemento doloso requerido por el ilícito de dicha norma, por cuanto el ente fiscal debe acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino la conducta maliciosa o engañosa, es decir el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, luego se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta (“Kenia S.A.” TFN sala B de 22/11/1996; “Resencovich Alejandro” TFN sala B del 24/05/1994; “Cometa S.A.” TFN sala A de 03/12/1997; “Constructores Asociados S.A.” TFN sala A de 11/09/1998)”

Villegas expresa que “... tal contradicción debe ser de entidad suficiente como para permitir concluir en que hay un fraude. Esta circunstancia de gravedad está sujeta a la razonable valoración por parte del juez administrativo y lógicamente a una revisión jurisdiccional...”. (Villegas, *op. cit.*, pág. 468). En fallo del TFN sala C³⁸, en concordancia con lo expresado por el autor mencionado, sostiene que “...no cualquier contradicción entre las registraciones y la información contenida en las declaraciones juradas da lugar a la aplicación de la hipótesis presuncional, sino aquella que pueda ser caracterizada como ‘grave’...”.

SANCION AL CONTRIBUYENTE

El ilícito por defraudación tipificado en el art. 46 de la ley de procedimiento fiscal, se configura cuando mediante la presentación de declaraciones juradas

³⁸ TFN Sala C, “Cofirene Banco de Inversión S.A.” (12/02/1999).

engañosas u ocultación maliciosa, se perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuesto que no corresponden a la realidad.

No basta para la configuración del ilícito por defraudación acreditar el elemento material de la figura (declaraciones engañosas u ocultación maliciosa s exteriorizan por medio de actos) ya que el ente fiscal debe acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino la conducta maliciosa o engañosa.^{39 40 41}

La conducta típica requiere para configurarse: la existencia de un incumplimiento de la obligación de dar consistente en ingresar un importe menor al realmente debido; que dicho incumplimiento sea producto de la presentación de declaraciones juradas engañosas o por haber incurrido en ocultación maliciosa y por último, se debe haber generado error en el fisco nacional.

El art. 46 de la ley de procedimiento tributario, claramente tipifica y reprime una conducta dolosa, en cuanto a la intencionalidad de defraudar al fisco nacional mediante conductas ardidasas o deliberadamente engañosas.

Esta circunstancia implica, que para la aplicación de dicha norma, debe acreditarse más allá de la verificación objetiva de la omisión de impuestos, la efectiva intención de fraude respecto del sujeto al cual le es atribuible la conducta reprochada a título culpable.

Elemento objetivo

Se exterioriza por la presencia de una lesión ocasionada al patrimonio del fisco. Villegas sostiene que la infracción se consuma en el momento en que se opera el perjuicio patrimonial de la evasión del tributo, no basta la simple ejecución de

³⁹ TFN Sala B, “Kenia S.A.” (22/11/1996).

⁴⁰ TFN Sala B, “Resencovich, Alejandro” (24/05/1994).

⁴¹ TFN Sala A, “Cometa S.A.” (03/12/1997).

maniobras. (Villegas, *op. cit.*). Si el ilícito no llegara a consumarse no existiría sanción alguna.⁴²

Elemento subjetivo

En la figura de defraudación, el elemento intencional está dado por el dolo, que existe tanto cuando se ejecuta una acción en vistas a un resultado como cuando se ha tenido conciencia de la criminalidad de la propia acción y a pesar de ello se ha obrado. (Soler, *op. cit.*).

Se requiere la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito que induzca o pretenda un error en la víctima del ilícito. Solo será punible una declaración cuando revista el carácter de engañosa o se este ante una ocultación que revele malicia en el sujeto que la lleve a cabo. Para actuar dolosamente no basta con el conocimiento de los elementos objetivos del tipo, es necesario, además, querer realizarlos. Se dice que el autor del injusto sabe lo que hace y hace lo que quiere.

Conforme lo señalado por Campagnale para la configuración de la infracción dolosa no basta con la comprobación de la situación objetiva sino que, además, es necesario la actuación dolosa del responsable. Es decir, la existencia del elemento subjetivo. (Campagnale, 1997).

La sala A del TFN⁴³ ha dicho que la simple presentación de DDJJ e informaciones inexactas para no abonar, en todo o en parte, un gravamen no es delictual; para que tenga ese carácter debe tratarse de un ocultamiento malicioso tendiente a inducir un error al fisco.

En “Batello, Tarcisio Ludovico”⁴⁴ se concluyó que para considerar configurada una conducta dolosa se requieren los siguientes elementos: 1) la

⁴² CNACont. Adm. Fed. Sala II, “Asociación Mutual de A entre A y DHE del SCC” (09/10/1997).

⁴³ TFN sala A, “Juan Felipe Montani y otros s/recurso de apelación” (10/07/1991).

⁴⁴ CNACont. Adm. Fed. Sala V, “Batello, Tarcisio Ludovico” (29/03/1999).

existencia de un ardid; 2) un error en la víctima del ilícito y 3) una lesión ocasionada al patrimonio.

Es pacífica la doctrina y jurisprudencia en sostener que no cualquier maniobra tendiente a inducir en error al fisco puede alcanzar entidad suficiente como para poder ser calificada de dolosa. Sólo puede ser considerada como dolosa el despliegue de actividad lo suficientemente hábil para que el fisco no pueda detectarla a simple vista.

El dolo queda en evidencia ante una conducta antijurídica deliberada, se caracteriza por el elemento intencionalidad. Las declaraciones engañosas u ocultación maliciosa se exteriorizan a través de la comisión de actos positivos y personales. No basta para la configuración de este ilícito acreditar el elemento material de la figura, ya que ello no conlleva por sí solo el elemento doloso requerido por el ilícito de dicha norma ya que el ente debe acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino la conducta maliciosa o engañosa.⁴⁵

Así el TFN⁴⁶ concluye que para que se configure la sanción del art. 46 se exige la concurrencia de la omisión de pago del impuesto – elemento objetivo – y la conducta del sujeto respecto a su voluntad comitiva – elemento subjetivo -, presumiéndose la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas mediante una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas (art. 47 a) ley 11.683).

⁴⁵ TFN Sala B, “Kenia S.A.” (22/11/1996).

⁴⁶ TFN Sala C, “Braggio, Elvira” (12/04/2012).

En “Braun, Armando René”⁴⁷ se expresó que se requiere para la configuración de la defraudación tributaria no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado.

Elemento material - Presunciones

Se refiere al medio empleado mediante el cual pueda demostrarse la intencionalidad del contribuyente. El fisco a través de este elemento se le posibilita probar la existencia de un ardid o engaño, a los fines de encuadrar una infracción como ilícito doloso.

Por lo general, resulta arduo detectar la existencia del elemento engañoso. Es por ello que el art. 47 de la ley de procedimientos enumera una serie de circunstancias que, partiendo de determinados hechos, infieren la existencia de voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas (obrar con fraude), estando a cargo del contribuyente la demostración de su inexistencia. Dichas presunciones tienen carácter *iuris tantum* conforme surge del primer párrafo de dicha norma.

Las presunciones a las que hace referencia el inc. a) del artículo 47 en la ley 11.683 revisten “... el carácter de un medio indirecto de prueba cuyo basamento es el raciocinio, el cual partiendo de hechos conocidos, busca establecer la verdad de otros hechos por conocer...” (Leguisamón, 1991, pág. 26).

El Dr. Palacio entiende que las presunciones “consisten en el argumento que partiendo de un hecho conocido y valorándolo a la luz de las reglas generales de

⁴⁷ CNACont. Adm. Fed. Sala V, “Braun, Armando René” (23/05/2006).

experiencia, conduce al juez al convencimiento de la existencia de un hecho desconocido” (Palacio, 1979, pág. 451).

A partir de un hecho cierto que debe ser probado por el organismo recaudador (los detallados en el art. 47) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por configurado el fraude.⁴⁸

Las presunciones contenidas en el art. 47 dispensan de la prueba del hecho presumido al organismo fiscal favorecido por ellas, pero pueden ser refutadas por el contribuyente mediante una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido. Es decir, admiten prueba en contrario y en tal sentido le corresponde al recurrente proponer los medios probatorios que estime conducentes a tal fin, puesto que es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se producen en las infracciones tributarias.

Las presunciones establecidas son:

a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas. No es la simple contradicción lo que funda la presunción de este primer inciso, sino que la misma requiere gravedad (como por ejemplo la diferencia significativa en los saldos de impuesto omitidos).

b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignent datos inexactos u omisiones totales o parciales que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. Es necesario que el juez administrativo

⁴⁸ TFN Sala A, “Indumix S.R.L.” (14/07/2003).

justifique que la disminución del impuesto determinado que debe tener la calidad de grave.

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.

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 tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

La sala A del TFN⁴⁹ en “Base S.R.L.” del 14-05-99 ha concluido que la DGI debe acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también la conducta engañosa o maliciosa mediante hechos externos y concretos. Debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente probable o conjetural para así inferir la conducta dolosa.

El TFN sostuvo en reiteradas oportunidades que si bien la posibilidad de utilizar figuras presuncionales de dolo ha sido reconocida por nuestra jurisprudencia, no es menos cierto que, por la gravedad de las situaciones a las que afecta, ellas deben ser aplicadas con extrema prudencia y precaución.^{50 51}

⁴⁹ TFN Sala A, “Base S.R.L.” (14/05/1999).

⁵⁰ TFN Sala C, “Chambers S.A.” (13/03/2003).

⁵¹ TFN Sala C, “Prieto, Jorge Luis” (04/10/2006).

Las presunciones establecidas en el art. 47 admiten prueba en contrario, correspondiendo a la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador.⁵²

Existen distintas posturas doctrinarias acerca de si las presunciones del art. 47 de la ley 11.683 tienen un carácter taxativo o enunciativo, así se destacan:

Mientras algunos autores se pronuncian sobre el carácter taxativo, precisando en los supuestos no contemplados debe probarse la defraudación y no presumirse (Diaz Sieiro y Veljanovich, 1993); se inclina sobre la naturaleza enunciativa de las presunciones (Giulani Fonrouge, 2003).

Multa

Las multas se calculan en función a porcentajes o a tantos sobre el impuesto dejado de ingresar. Para el caso de las sanciones dolosas del art. 46, la multa se graduará de dos a diez veces el importe del tributo evadido.

Si un contribuyente rectificare sus declaraciones juradas antes de correrse la vista del art. 17 (ya sea en forma espontánea o una vez iniciada la inspección pero sin la corrida de vista) y no fuere reincidente en las infracciones del art. 46, la sanción se reduce a un tercio del mínimo legal (1/3 de 200%).

El segundo párrafo del art. 49 establece que cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del plazo de 15 días para contestarla, la multa del art. 46, excepto reincidencia en la comisión de las infracciones previstas en el art. 46, se reducirá a dos tercios de su mínimo legal (2/3 del 200%).

Para el caso que sea necesaria la resolución que determine de oficio y luego de dicho acto el contribuyente consienta la misma, la multa que le hubiere sido aplicada

⁵² TFN Sala D, “Pimiaci S.A.” (14/10/2010).

por art. 46, sin mediar reincidencia, quedará reducida de pleno derecho al mínimo legal.

El cuarto párrafo del art. 49 establece que cuando fuera de aplicación el art. 46 y el saldo total de los gravámenes adeudados no excediera de Pesos un mil (\$ 1.000) no se aplicará sanción si el mismo se ingresara voluntariamente o antes de vencer el plazo de 15 días para contestar la vista.

SANCION AL AGENTE DE RETENCION O PERCEPCION

El art. 48 de la ley 11.683 requiere para su tipificación la existencia efectiva de retención o percepción. La sanción fluctúa entre dos y diez veces el importe de las retenciones o percepciones practicadas que los agentes de retención o percepción mantengan en su poder después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.

En un principio el fisco sostenía que la infracción era de carácter automático y se cometía por omisión, con una objetividad que hacía innecesaria toda indagación sobre culpa o dolo. Pero la CS en el caso “Parafina del Plata” concluye que la mera comprobación de la situación objetiva en que se halla el infractor no basta para configurar el delito, consagrando el principio de la personalidad de la pena, por lo que sólo puede ser reprimido quien sea culpable.

Elemento objetivo

Consiste en el perjuicio fiscal concreto (no ingreso de percepciones o retenciones). El art. 48 sanciona a los agentes de retención y percepción que habiendo actuado como tales, no ingresen en las fechas de vencimiento previstas los saldos retenidos y percibidos; es decir se castiga la retención indebida del tributo. Sin embargo, el mero atraso no basta para tener consumada la infracción.

Elemento subjetivo

Es la conducta del agente que revele la intención de mantener los importes retenidos o percibidos con la finalidad de causar un daño a la renta fiscal. Se trata del aspecto volitivo que debe hallarse presente en la conducta descrita por la norma. Así la sala A del TFN⁵³ concluyó que la configuración del ilícito se produce cuando vencido el plazo para ingresar la retención, el responsable la mantiene en su poder mediante cualquier hecho, aserción, simulación, omisión, ocultación o maniobra tendiente a diferir su ingreso o apropiarse de ella o bien, cuando el responsable conserva la retención por un lapso prolongado.

No basta el mero atraso en el depósito para considerar que ha existido intención de defraudar, sino que se deben analizar otros fenómenos como el plazo de demora en el depósito. La jurisprudencia se ha inclinado a descartar la aplicación del castigo cuando la dilación en el depósito es escaso.⁵⁴

Elemento material

Hace referencia a la existencia de un instrumento que permita inferir la intención en el comportamiento del responsable por deuda ajena. La intencionalidad dolosa debe probarse por parte de la Administración a través de un elemento material.

El organismo cuenta en este caso con la registración contable como elemento primordial para establecer la actitud engañosa, teniendo en cuenta que la actitud reprochable al agente de recaudación es el quedarse en su poder con los fondos del erario público.

⁵³ TFN Sala A, “Acto Médico S.A.” (19/11/1997).

⁵⁴ TFN sala C, “Banco Macro S.A.” (30/07/1993).

Presunción de retención o percepción

La ley 11.683 en el segundo párrafo del art. 48 establece que “No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando estas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo”, por lo que crea una presunción de derecho absoluta (no admite prueba en contrario), pues supone que la retención o percepción ha sido forzosamente practicada, y por ende se configura la conducta infraccional.

A diferencia del resto de las sanciones materiales, no se prevé posibilidad de reducción o eximición de sanción alguna.

INSTRUCCION GENERAL 6/07 AFIP-DGI

El Administrador Federal, con el dictado de la Instrucción General 06/2007 dispuso en materia de infracciones dolosas:

- 1) Debe hallarse probada en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen.
- 2) En el caso de las presunciones de dolo previstas en el art. 47, deben acreditarse fehacientemente los hechos que determinan su aplicación, los que serán ciertos y no meramente conjeturales.
- 3) En la resolución sancionatoria debe describirse la conducta punible en forma precisa, esencialmente en lo relativo al ardid o engaño. No debe recurrirse a fórmulas genéricas ni remitirse a las circunstancias descriptas en la resolución determinativa.

Asimismo, deben ponerse de manifiesto todos los elementos considerados por el juez administrativo que demuestren que la decisión adoptada es fruto de la

valoración de la conducta del agente. La utilización de fórmulas reiteradas o genéricas debe desecharse.

QUEBRANTO FRAUDULENTO

El art. agregado a continuación del art. 46 contempla la figura de la defraudación para el supuesto de que se exterioricen quebrantos improcedentes que sean utilizados para compensar utilidades sujetas a impuesto.

La conducta requerida es dolosa que se manifieste por medio de una declaración engañosa u ocultación maliciosa por medio de la cual se exterioriza un quebranto total o parcialmente superior al procedente.

La pena impuesta es una multa de dos a diez veces el importe que surja de aplicar la tasa máxima del impuesto a las ganancias sobre el quebranto impugnado por la administración federal.

CAPITULO 4: PROCEDIMIENTO SUMARIAL Y RECURSIVO

SUMARIO ADMINISTRATIVO

Juez administrativo

El administrador federal de la administración federal de ingresos públicos (AFIP), entidad autárquica en el ámbito del ministerio de economía de la nación, es juez administrativo en la aplicación de multas por infracciones a deberes sustanciales. En su art. 10 el dto. 618/97 establece que tanto el administrador federal como los directores generales determinaran que funcionarios y en qué medida los sustituirán en sus funciones de juez administrativo. Los hechos reprimidos por los arts. 45, 46 y 48 de la ley 11.683 (infracciones sustanciales) deben ser objeto de un sumario administrativo, cuya instrucción dispone el juez administrativo. En dicha resolución debe constar cuál es el ilícito atribuido al presunto infractor (art. 70 ley 11.683).

Sustanciación del sumario

El art. 71 de la ley 11.683 establece un plazo para efectuar el descargo ante un sumario de 15 días hábiles prorrogables con encuadre en el art. 45, o bien, en el art. 46 de la ley 11.683. Al solicitar la prórroga para contestar el sumario, el contribuyente debe invocar los fundamentos por los cuales necesita contar con días adicionales para efectuar su descargo y ofrecer las pruebas que hacen a su derecho.

El art. 38 del DR de la ley 19.549 dispone que la parte interesada, su apoderado o letrado patrocinante podrán tomar vista del expediente durante todo su trámite. El pedido de vista podrá hacerse verbalmente y concederse sin necesidad de resolución expresa. Si el solicitante petitionare la fijación de plazo para la toma de vista, la misma se dispondrá por escrito.

El decreto reglamentario de la ley 19.549 –art. 46- admite todos los medios de prueba, salvo los que fueren manifiestamente superfluos, improcedentes o meramente dilatorios. Se destacan los siguientes medios de prueba: prueba informativa (si se necesitaren informes de terceros o de oficinas públicas se los deberá solicitar mediante oficio), testimonial, pericial, documental, confesional.

La aplicación de multas tiene lugar a través de las siguientes etapas:

a) La AFIP detecta una presunta infracción material por parte del contribuyente.

b) El fisco instruye sumario al presunto infractor para que formule su descargo.

c) El organismo fiscalizador se expide respecto a la procedencia de la multa, que en caso de ser aplicada puede ser recurrida por el contribuyente.

De acuerdo al procedimiento actual de fiscalización, el inspector actuante labra el acta de pre-vista a los efectos de otorgarle al contribuyente un plazo de 5 días para que el mismo decida si conforma el ajuste propuesto y procede a rectificar su declaración jurada, o si no conforma el ajuste y espera la corrida de vista que da inicio a la determinación de oficio. Luego de ese plazo de 5 días, haya respondido o no el contribuyente, la fiscalización eleva un informe final de inspección a las áreas jurídica o revisora de la AFIP, quienes sobre la base de dicho informe definen los ajustes a incluir en la vista (área revisora) y el encuadre sancionatorio de la presunta infracción en la instrucción sumarial (área jurídica).

Instrucción del sumario

Los arts. 70 y siguientes de la ley de procedimiento tributario establecen un procedimiento reglado tendiente a asegurar el principio del debido proceso que contempla no sólo el derecho a ofrecer prueba y ser oído, sino también el derecho a

una resolución fundada. Toda resolución sancionatoria debe ser dictada teniendo en cuenta los hechos y el derecho que la justifican. De los considerandos del acto por el que se instruye el sumario deber surgir aquellos hechos que el organismo fiscalizador considera que constituyen la conducta reprimida.

El procedimiento para la aplicación de multas se inicia con la instrucción de un sumario administrativo, a través del cual se procura reconstruir la realidad pasada para el conocimiento de los hechos que han de ser juzgados. (García Vizcaíno, *op. cit.*). A través del procedimiento sumarial el fisco tiene por objeto comprobar la existencia de infracciones que deriven en la aplicación de sanciones a contribuyentes.

Constatada la presunta infracción sustancial, el procedimiento sumarial se inicia mediante una resolución de la AFIP que contenga los siguientes requisitos: ser emitida por un funcionario que revista el carácter de juez administrativo; debe constar claramente la omisión o el acto que se atribuye al presunto infractor y el encuadre sancionatorio aplicable al mismo – art. 45, 46 o 48 de la ley 11.683 -, acordarse el plazo de 15 días hábiles para la formulación de descargo y ofrecimiento de pruebas.

La Sala III⁵⁵ de la cámara de apelaciones sostuvo que los requisitos mencionados en el acápite anterior revisten el carácter de esenciales en la instrucción del sumario administrativo. Ante un caso en que la presunta infracción no fue mencionada en la instrucción sumarial, el TFN⁵⁶ declaró la nulidad de la misma.

Resolución del sumario

De acuerdo a lo previsto en el art. 72 de la ley 11.683, una vez vencido el plazo para que el contribuyente formule su descargo y ofrezca las pruebas que considere pertinentes, además de evaluar las imputaciones y elementos obrantes en el

⁵⁵ CNACont. Adm. Fed. Sala III, “Guaraní S.A.C.I.F.I.” (13/05/1982).

⁵⁶ TFN Sala C, “Rodríguez Glade María Megrez” (04/07/1994).

informe final de fiscalización, el juez administrativo dictará resolución fundada aplicando una multa o dejando sin efecto el sumario.

La resolución que disponga la aplicación de la multa, debiera contemplar los siguientes derechos del contribuyente:

*El acto resolutivo debería considerar todos los argumentos expuestos por el contribuyente en su descargo en la medida que los mismos sean conducentes para resolver la cuestión planteada. Al respecto, la sala B del TFN⁵⁷ ha declarado nula la resolución de la AFIP que aplicó una multa porque el contribuyente no fue debidamente oído.

*Si existió producción de pruebas, el juez administrativo debe expedirse respecto al mérito de la prueba producida en el expediente en su acto resolutorio.

*El acto resolutivo por el que se aplica sanción debe estar suficientemente fundado para que sea considerado válido. El TFN sala A⁵⁸ revocó una resolución en la cual se efectuó un tratamiento distinto al efectuado en el informe de inspección, modificando el fundamento de la aplicación de la sanción.

PROCEDIMIENTO RECURSIVO

Contra las resoluciones que imponen sanciones de multa, los sumariados podrán interponer dentro de los quince días de notificados, los siguientes recursos según lo establecido por el art. 76 de la ley 11.683: a) recurso de reconsideración ante el superior o b) recurso de apelación ante el tribunal fiscal de la nación.

El motivo fundamental de la creación del TFN radicó en la necesidad de contar con un organismo especializado técnicamente e imparcial que resolviera los conflictos entre los particulares y el fisco nacional.

⁵⁷ TFN Sala B, “Anaeróbicos SA” (17/05/2005).

⁵⁸ TFN Sala A, “Solares de Olivos SA” (31/08/2005).

CAPITULO 5: ANALISIS JURISPRUDENCIAL

ARDID O ENGAÑO EN INFRACCIONES DEFRAUDATORIAS

El dolo consiste en la conciencia de que la maniobra es fraudulenta y de que al concretarse se está actuando con falsedad. Esa voluntad deliberada tendiente a la transgresión implica el despliegue de un comportamiento, sabiendo el sujeto que su acción se encontraba tipificada o pudo tener dicho conocimiento y, además tuvo conocimiento que su accionar lesionaba la renta fiscal.

Particularmente, el art. 46 de la ley 11.683 establece que el desarrollo consciente de la conducta dirigida a defraudar al fisco debe manifestarse mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas. Las formas genéricas del fraude son el ardid y el engaño, que tienen como finalidad ser aptos para inducir a error, en el caso, al organismo especializado en la recaudación tributaria⁵⁹.

La doctrina sentada por la corte nacional y seguida por el resto de los tribunales inferiores (incluido el tribunal fiscal de la nación) no deja lugar a dudas de el elemento subjetivo doloso es indispensable para la configuración de la figura de defraudación.

El leading case en materia de elemento subjetivo ha sido sin duda los autos “Parafina del Plata” (Fallos 291:297), en los cuales la corte resolvía que la mera comprobación de la situación objetiva en que se halle el infractor no basta para configurar el delito. Las normas punitivas de la ley 11.683 consagran el principio de la personalidad de la pena, que responde al concepto de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

⁵⁹ TFN sala B, “Multipap S.R.L.” (29/11/2013).

Posteriormente, el 15/10/81 se repitió idéntica posición al discutirse que tratamiento otorgar a los agentes de retención que no ingresaran en fecha los importes retenidos. Concluyó la CS⁶⁰ que “No basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo ... sólo puede ser reprimido quien sea culpable...”.

La jurisprudencia del TFN ha seguido unánimemente el criterio de la CS. Así, el TFN sala A⁶¹ sostiene que el sólo hecho de demostrar el elemento material de la infracción no es suficiente, pues la presentación de una declaración jurada rectificativa como derivación de un proceso de inspección, en ocasiones influenciada por cuestiones recaudatorias no puede elevar a la tipificación de una conducta dolosa por cuanto debe aportarse prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se le atribuye al contribuyente, lo que es imprescindible para su procedencia.

La misma sala en “Distribuidora Berisso S.R.L.”⁶² y “Nahas, Norberto Enrique s/recurso de apelación”⁶³ advierte que para aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley 11.683, el ente recaudador deberá acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso mediante hechos externos y concretos. Al respecto, el fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción del dolo que debe ser cierto y no meramente conjetural. Probado dicho soporte fáctico, se infiere la conducta dolosa; no obstante, la vinculación entre el hecho presunto y el

⁶⁰ C.S.J.N., “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L.”, 15/10/1981.

⁶¹ TFN sala A, “Mendipor S.R.L.” (09/08/2001).

⁶² TFN Sala A, “Distribuidora Berisso S.R.L.” (30/03/2004).

⁶³ TFN Sala A, “Nahas, Norberto Enrique” (03/03/2010).

Soporte fáctico tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta. La sala B comparte el criterio en fallo de fecha 21/11/02.⁶⁴

Por su parte, la CNACont. Adm. Fed.⁶⁵ dispone que la defraudación a que se refiere el art. 46 de la ley 11.683 no tiene carácter exclusivamente objetivo sino que requiere del elemento intencional. La sala I⁶⁶ señala que para que se configure el ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.683, se requiere además de la intención de evadir el pago del impuesto, un plus representado 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 de aquél (el fisco en este caso). 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.

En fallo “Lavallen, Stella Maris” del 28/03/07 el TFN⁶⁷ se hace un análisis de la secuencia que debe respetarse para aplicar multa por defraudación del art. 46 de la ley de procedimiento. Así, se menciona como primer paso verificar el aspecto objetivo. La constatación del mismo reside en analizar si en la realidad fáctica se exteriorizan los elementos del tipo y que no ha existido causa de justificación. La demostración del hecho objetivo le incumbe al ente fiscalizador, se debe estudiar la imputabilidad del autor, la cual no tiene relación con determinado hecho, sino que se refiere a la situación del sujeto.

En los autos “Cattoon S.A. s/apelación IVA”, la sala A⁶⁸ el TFN resolvió concluyendo que es absolutamente imprescindible que surja de los antecedentes administrativos la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se atribuye al responsable a los fines de que el ente fiscalizador sancione a un con multa por

⁶⁴ TFN Sala B, “Molinos Isern S.A.” (21/11/2002).

⁶⁵ CNACont. Adm. Fed. Sala I, “Arbolea” (10/03/1981).

⁶⁶ CNACont. Adm. Fed. Sala I, “Georgalos Hnos. S.A.I.C.A.” (01/10/2008).

⁶⁷ TFN Sala A, “Lavallen, Stella Maris” (28/03/2007).

⁶⁸ TFN Sala A, “Cattoon S.A. s/apelación IVA” (29/03/2001).

defraudación, Si no se pudiera acreditar dicho elemento la conducta debe reputarse cometida con culpa y por ende encuadrable en la figura del art. 45.

Ha dicho el TFN sala A en “Juan Felipe Montani”⁶⁹ que “..la simple presentación de DDJJ e informaciones inexactas para no abonar, en todo o en parte, un gravamen no es delictual; para que tenga ese carácter debe tratarse de un ocultamiento malicioso tendiente a inducir un error al Fisco”. Para actuar dolosamente no basta con el conocimiento de los elementos objetivos del tipo, es necesario, además, querer realizarlos. Se dice que el autor del injusto sabe lo que hace y hace lo que quiere.

En fallo del TFN⁷⁰, la sala C dijo que la regularización de obligaciones por parte de la contribuyente antes de resultar intimados por el órgano fiscal y el examen de las circunstancias probadas en la causa llevan a la convicción de que no se han configurado las circunstancias fácticas que exteriorizan un obrar intencional.

La CNACont. Adm. Fed. Sala V en su fallo del 18/05/05⁷¹ ha sostenido que el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley 11683 se configura siempre que la conducta se encuentre acompañada de los siguientes elementos: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) el error de la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.

En “El Arce de María S.A.”⁷², la sala A estableció que para la tipificación del delito del art. 46 debe existir una conducta dolosa, que la conducta se manifieste a través de maniobras y ocultación y que exista un perjuicio al estado.

Es opinión jurisprudencia del tribunal fiscal que “... el elemento típico de la figura del art. 46 esta constituido por la intención defraudatoria (dolo)...”⁷³ y al

⁶⁹ TFN Sala A, “Juan Felipe Montani y otros” (10/07/1991).

⁷⁰ TFN Sala C, “Raúl H. Bertero” (20/11/1997).

⁷¹ CNACont. Adm. Fed. Sala V, “Lomag S.R.L.” (18/05/2005).

⁷² TFN Sala A, “El Arce de María S.A.” (21/02/2003).

calificarse la conducta del responsable debe ponderarse el conjunto de circunstancias que en la convicción del interprete, permitan encontrar configurada la intención de defraudar.

En Centrica S.R.L.⁷⁴ se dispone que de la rectificación de las declaraciones juradas no se puede presumir la intencionalidad dolosa “La conformación con los ajustes lleva a la razonabilidad del criterio fiscal pero de ello no se deriva la presunción de intencionalidad que se le enrostra a la actora por una falta de cuidado en los deberes fiscales”.

Sostiene el TFN sala C⁷⁵ que la postura del fisco es insuficiente porque ello “... implicaría tanto como aceptar que toda rectificación de lo oportunamente declarado por el responsable lleva implícita la voluntad previa de defraudar al fisco, conclusión inaceptable no sólo a partir del estado de inocencia con que cabe considerar la cuestión (CSJN “Parafina del Plata”), sino también en razón de los términos de la presunción legal contraria a ese estado, que se invoca en el acto apelado, al exigir como hecho revelador de la intención la existencia de contradicciones graves entre libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas, aspecto objetivo que no se presenta en el caso, no bastando para ello la mera conformidad con el ajuste practicado, prestada por razones que sólo incumben al responsable, pero que no pueden configurar, por sí, la conducta a cuya represión se dirige la norma”.

⁷³ TFN Sala C, “Molino Cañuelas S.A.” (16/11/1998).

⁷⁴ TFN Sala B, “Centrica S.R.L.” (13/02/2003).

⁷⁵ TFN sala C, “SOFCA S.A.” (18/02/1999).

CONFIRMACION DE MULTAS POR DEFRAUDACION

Existen precedentes jurisprudenciales en los que el tribunal fiscal o la cámara han avalado el accionar del fisco, confirmando la multa impuesta al contribuyente en los términos de los arts. 46 y 47 de la ley 11.683.

La CNACont. Adm. Fed. Sala V⁷⁶ en su fallo confirma la sanción impuesta por el fisco en los términos del art. 46 de la ley 11.683, revocando el decisorio del TFN que había reencuadrado la conducta de la parte actora en el art. 45. En las declaraciones juradas se habían computado créditos fiscales basándose para ello en facturas apócrifas. Meritó AFIP que no sólo existió la intención de ingresar el tributo en defecto sino que la contribuyente falseó sus registraciones incorporando documentos apócrifos para que las mismas coincidan con el tributo declarado.

Así en la causa “Lavallen, Stella Maris”⁷⁷, la apelante interpone recurso contra resolución de la división jurídica de la dirección regional centro de AFIP-DGI, por la cual se aplica a la recurrente una multa con sustento en los art. 46 y 47 incs. a) y b) de la ley 11.683 al haber constatado la inspección actuante la omisión de declarar en el impuestos a las ganancias ingresos de la tercera categoría por ventas realizadas en puntos de venta no informados. El fisco nacional considera la conducta de la encartada como configurativa de la presunción de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas descripta en el art. 46 y los incs. a) y b) del art. 47 de la ley de rito, al resultar evidente que medió una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos de las declaraciones juradas, toda vez que se detectó la existencia de contradicciones entre los registros y demás documentos que las respaldaban, consignándose en

⁷⁶ CNACont. Adm. Fed. Sala V, “Lomag S.R.L.” (18/05/2005).

⁷⁷ TFN Sala A, “Lavallen, Stella Maris” (28/03/2007).

consecuencia datos inexactos que inciden gravemente en la determinación de la materia imponible. El tribunal confirma la multa apelada.

En virtud del recurso de apelación interpuesto contra la resolución de la división jurídica de la dirección regional oeste de AFIP-DGI por la cual se aplica una multa con sustento en los arts. 46 y 47 a) de la ley 11.683 por la presentación de declaraciones juradas originales del impuesto sobre los bienes personales de los períodos 2002 al 2004 consignando en todos los rubros importe cero mientras que de la documentación verificada perteneciente a la actora surgía la existencia de bienes. A su vez, con relación a los períodos fiscales 2000 y 2001 los bienes fueron declarados en defecto, el TFN sala A⁷⁸ confirma la resolución apelada puesto que a su criterio ha quedado comprobada en la realidad fáctica la exteriorización de los elementos objetivos del ilícito que recepta el art. 46 de la ley 11.683 y las presunciones legales de dolo a que se refiere el art. 47 inc. a) y la actora no demostró la ausencia de dolo en su accionar. La conducta del actor implicó un ocultamiento malicioso toda vez que generó error en el fisco nacional con el resultante perjuicio fiscal.

La Sala A en “Transportadora El Gallego SRL”⁷⁹ confirma la multa aplicada de conformidad con los arts. 46 y 47 incs. a) y b) en razón de la impugnación de créditos fiscales por basarse en documentación respaldatoria apócrifa. El fisco llegó a la conclusión que la misma resulta apócrifa y afirmando la inexistencia de las operaciones documentadas, lo que llevó a la impugnación del costo y/o gastos computados.

⁷⁸ TFN Sala A , “Nahas, Norberto Enrique” (03/03/2010).

⁷⁹ TFN Sala A, “Transportadora El Gallego SRL” (14/05/2010).

Por mayoría el 04/08/2011 la sala D del TFN⁸⁰ confirmó la multa aplicada por la jefa (int.) de la división jurídica de la dirección regional oeste de la AFIP-DGI con sustento en los arts. 46 y 47 inc. a) de la ley 11.683 por la presentación de la declaración jurada original del impuesto a las ganancias período 2004 consignando en todos sus ítems importe cero.

En “Playan Mariano” el TFN sala D⁸¹ con fecha 22/11/13 confirma la multa aplicada por la división jurídica de la dirección regional oeste de la AFIP-DGI con sustento en los arts. 46 y 47 de la ley 11.683 aclarando que corresponde tener por materializado el aspecto objetivo de la sanción de multa aplicada ya que el recurrente aceptó los ajustes practicados por el ente fiscal y presentó las declaraciones juradas rectificativas pertinentes a instancias de la fiscalización siendo conforme el art. 13 de la ley 11.683 responsable el declarante en cuanto a la exactitud de los actos que contenga su declaración. Agrega que si bien la actora rectificó las declaraciones de manera voluntaria, también es cierto que ello fue en ocasión de la verificación fiscal, por lo que debe tenerse por acaecido el aspecto subjetivo de la sanción aplicada, el cual es necesario para tener por cometido el ilícito que se le imputa, ya que de la conformidad dada supone reconocer que las declaraciones juradas originales primitivas no se correspondían con la realidad impositiva de la actora. Menciona también que no puede pasarse por alto que el monto ajustado por el fisco, representa una cifra muy superior a la declarada por el contribuyente originariamente, lo cual constituye el hecho fáctico al que alude el art. 47 inc. a).

La misma sala en autos caratulados “Roberto, Miriam del Carmen”⁸² resuelve confirmar la resolución apelada suscripta por la jefa (int.) de la división jurídica de la dirección regional oeste de la AFIP-DGI sosteniendo que la rectificación no ha tenido

⁸⁰ TFN Sala D, “Gelencir, Jorge Andrés” (04/08/2011).

⁸¹ TFN Sala D, “Playan Mariano” (22/11/2013).

⁸² TFN sala D, “Roberto, Miriam del Carmen” (11/03/2013).

el carácter de espontánea, puesto que la misma fue realizada en ocasión de la verificación iniciada por el organismo fiscal. Conforme el art. 13 de la ley 11.683 el declarante es responsable en cuanto a la exactitud de los actos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior haga desaparecer dicha responsabilidad, por lo que corresponde tener por materializado el aspecto objetivo de la sanción aplicada como así también el aspecto subjetivo dado que la conformidad prestada implica reconocer que las declaraciones juradas originales no se correspondían con la realidad de las operaciones. En cuanto a la defensa que pretende la actora respecto a la calificación de grave contradicción por la cual la autoridad administrativa encuadró su conducta en el marco de las disposiciones del art. 47 inc. a), no puede olvidarse que la ausencia de culpa debe ser probada, toda vez que haber incurrido en un error de hecho o de derecho es causal de absolución si el mismo es excusable, siendo que las presunciones admiten prueba en contrario.

La Sala IV de la CNACont. Adm. Fed. en la causa “Business Professional Group It S.A.”⁸³ confirma la multa aplicada, encontrándose entre sus fundamentos que se puede considerar probada la existencia de la conducta ardidosa comprensiva del elemento intencional al detectarse diferencias entre lo declarado originalmente y lo que surgió de las rectificativas que produjo un saldo de impuesto a favor del fisco. La actora rectificó sus declaraciones juradas por la acción del fisco y no en forma espontánea. La recurrente no logró acreditar la falta de intencionalidad en su conducta, en especial si se tiene en cuenta que sus declaraciones juradas originales fueron presentadas con saldo cero.

⁸³ CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Business Professional Group It S.A.” (11/12/2012).

REENCUADRE DE INFRACCIONES DEFRAUDATORIAS

El reencuadre de sanción es una facultad que tiene el Tribunal Fiscal conforme lo dispuesto en la ley procedimental (art. 164) y, que se trata de una cuestión de hecho y prueba en la cual la valoración de los hechos queda reservada a ese Tribunal.

Con relación a este punto, el TFN ha sostenido en numerosos pronunciamientos la viabilidad de modificar el encuadre legal de la conducta, siempre que no se agrave la sanción dado que no es posible la *reformatio in pejus*. Esta tesis fue confirmada por la cámara en autos "Clemente Lococo"⁸⁴ y "Lema Laboratorio"⁸⁵ entre otros.

A los fines de que el fisco pueda sancionar a un contribuyente con multa por defraudación es imprescindible que surja de los antecedentes administrativos la prueba fehaciente de la conducta dolosa que se atribuye al responsable. Si dicho elemento probatorio no se acreditare, la conducta debe considerarse cometida con culpa y por ende encuadrable en el art. 45 de la ley 11.683.

En "Bertona, Armando Antonio"⁸⁶, la sala II de la cámara ha sostenido que: "La circunstancia de no configurar la conducta del actor la infracción dolosa descrita en la ley procesal no importa que la omisión quede impune... corresponde reencuadrar la conducta en los términos del artículo 45 de la ley".

En principio las presunciones de dolo enumeradas en el art. 47 de la ley 11.683 habilitarían a encuadrar la conducta en el art. 46 (ilícitos dolosos). No obstante, han sido disímiles las variables utilizadas por los distintos juzgadores (AFIP, TFN, cámaras de apelaciones) en la evaluación del encuadre sancionatorio.

⁸⁴ CNACont. Adm. Fed. Sala IV, "Clemente Lococo" (07/11/1980).

⁸⁵ CNACont. Adm. Fed. Sala I, "Lema Laboratorio" (13/11/1980).

⁸⁶ CNACont. Adm. Fed. Sala II, "Bertona, Armando Antonio" (07/03/2000).

En "Bertona, Armando Antonio"⁸⁷, la AFIP aplicó al actor una multa por art. 46 por no haber sido declarados la totalidad de ingresos, la que fue ratificada por el TFN, pero luego la Cámara consideró que no se encontraba configuraba la conducta dolosa del actor y que correspondía reencuadrar la misma en el art. 45.

En "Gherardi e Hijos SA"⁸⁸ la cámara confirmó el fallo del TFN que reencuadró su conducta en el art. 45, por considerar que la denominación de apócrifas de las facturas de compra no podía, por sí, dar lugar a la existencia de dolo, ya que el Fisco no aclaró, ni probó, el fundamento de tal calificativo.

La Cámara ha reencuadrado en el art. 45 la multa aplicada por el organismo fiscalizador, fundamentado en que la simple alegación de una grave diferencia numérica entre lo que hubiera debido ingresarse por impuestos y lo ingresado, no es suficiente para acreditar el dolo requerido.⁸⁹

En "Constructores Asociados SA" la sala A del TFN⁹⁰ reencuadro la conducta subsumiéndola en los términos del art. 45 porque no se advierte la existencia de una conducta dolosa en el accionar de la actora, y dado que ha existido una omisión de pago del impuesto mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas, por errores imputables a la actora.

El hecho que el contribuyente haya efectuado una consulta al Fisco sobre la gravabilidad en el IVA de las mejoras realizadas sobre el inmueble prueba que no se ha cumplimentado el elemento subjetivo doloso requerido por las normas aplicadas por el fisco debiendo reencuadrar la conducta en el art. 45.⁹¹

La sala A del TFN reencuadra en la figura omisiva la sanción del art. 46 aplicada por la AFIP virtud de que el responsable presentó declaraciones juradas del

⁸⁷ *Ibid*

⁸⁸ CNACont. Adm. Fed. Sala II, "Gherardi e Hijos SA" (06/11/2007).

⁸⁹ CNACont. Adm. Fed. Sala IV, "Laboratorios Pyam" (31/03/2005).

⁹⁰ TFN Sala A, "Constructores Asociados SA" (11/09/1998).

⁹¹ CNACont. Adm. Fed. Sala III, "Gran Hotel Tomaso Di Savoia" (23/09/2006).

impuesto al valor agregado sin movimiento cuando en realidad había realizado operaciones gravadas; debido a que en el acto resolutorio no se explicita la gravedad de la contradicción.⁹²

En “Alaniz, Víctor H.”⁹³ la sala B reencuadra la sanción puesto que el ente recaudador al fundamentar la sanción se limitó a indicar las características doctrinarias del dolo y a citar jurisprudencia sin explicar concretamente en que habrían consistido los ardides, maquinaciones o procedimientos deliberadamente concebidos por el actor.

La misma sala reencuadra en el art. 45 de la ley 11.683 la multa aplicada por AFIP ya que el hecho de corroborarse una baja relación entre el débito y el crédito fiscal, no puede suponerse de modo concluyente que existió una maniobra o ardid por parte del contribuyente.⁹⁴

En “Yuviet S.A.” la cámara reencuadro un sanción del art. 46 teniendo en cuenta que el ajuste impositivo partió de los elementos brindados por el contribuyente por lo que no puede atribuírsele una conducta comprensiva del elemento intencional.⁹⁵

En “Dimac Notebooks S.R.L.”⁹⁶ se reencuadró en el art. 45 de la ley 11.683 la multa aplicada por el fisco con sustento en los arts. 46 y 47 b) a la sociedad que presentó en cero las declaraciones juradas del IVA en tanto el ente recaudador sólo probó la presentación de las declaraciones inexactas y su posterior rectificación, circunstancia insuficiente por sí sola para merituar el accionar de la actora y calificarlo como doloso.

⁹² TFN Sala A, “Cine Press S.A.” (28/02/2006).

⁹³ TFN Sala B, “Alaniz, Víctor H.” (22/11/2005).

⁹⁴ TFN Sala B, “Ibelgom S.A.” (16/09/2005).

⁹⁵ CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Yuviet S.A.” (09/06/2005).

⁹⁶ TFN Sala C, “Dimac Notebooks S.R.L.” (17/11/1996).

La sala B del TFN⁹⁷ resolvió encuadrar la sanción justificando que se pone de manifiesto la ausencia de una maniobra o ardid idóneo para inducir a error al ente recaudador, que por lo burdo de la situación pudo ser detectada sin mayores esfuerzos con un simple examen de sus registraciones contables. El juez administrativo no acredita ni describe en forma fehaciente la existencia de dolo en el accionar del contribuyente utilizando argumentos genéricos y aplicando simplemente la presunción del art. 47 inc. a). No resulta suficiente la simple alegación de una grave contradicción ya que la existencia de dicha conducta, comprensiva del elemento intencional, no puede inferirse solamente invocando una diferencia numérica considerable entre lo que hubiera debido declararse al fisco por los tributos cuestionados.

En igual sentido la cámara en sentencia de fecha 02/05/07⁹⁸ precisa que si las inconsistencias detectadas por la fiscalización partieron de los propios elementos aportados por el actor, no habiéndose invocado tampoco la existencia de antecedentes infraccionales no corresponde imputar una conducta dolosa prevista en la figura del art. 46.

⁹⁷ TFN sala B, “Multipap S.R.L.” (29/11/2013).

⁹⁸ CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Cooperativa Agropecuaria El Progreso Ltda” (02/05/2007).

CONCLUSION

Una particularidad en materia sancionatoria es la adopción de criterios disímiles ante situaciones similares, en virtud de la distinta competencia jurisdiccional que se le concede a los jueces administrativos y la complejidad en la elección del encuadre sancionatorio de los ajustes de AFIP en los arts. 45 o 46. Dicho encuadre dependerá de las características que para el juzgador revista el accionar del infractor y si a partir de dicha percepción, infiere una conducta dolosa o culposa. Han sido disímiles los parámetros tenidos en cuenta por los distintos juzgadores (AFIP, TFN, cámaras) en la evaluación del encuadre sancionatorio del supuesto infractor.

Es abundante la jurisprudencia del TFN y de las cámaras de apelaciones en lo contencioso administrativo federal que han sentado la posibilidad de reencuadrar la sanción aplicada por la AFIP (defraudación fiscal) en la figura omisiva del art. 45 de la ley 11.683. En la figura de defraudación fiscal, a diferencia de las infracciones culposas, el fisco debe probar no sólo la materialidad de la infracción sino también su elemento subjetivo (la intención dolosa). Hemos visto, como en diversas actuaciones la AFIP ha aplicado la sanción del art. 46 y posteriormente el TFN o la cámara de apelación actuante, reencuadran la infracción en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

Del análisis de la jurisprudencia vista en el desarrollo del trabajo son detectables, en principio, tres circunstancias configurativas de las infracciones dolosas: la existencia de maniobras engañosas (el engaño o ardid) que inducen a error al fisco respecto de la obligación tributaria falazmente declarada que genere un perjuicio fiscal concreto (impuesto ingresado en defecto).

La diferencia entre una declaración engañosa y una inexacta radica en la intención del autor y no en el elemento objetivo. El tipo subjetivo del delito requiere dolo. La subsunción en la figura de defraudación requiere considerar el tipo objetivo y también el tipo subjetivo – que se haya tenido intención de defraudar.

BIBLIOGRAFIA

I) DOCTRINA:

a) Libros:

Coto, A; Diez, H. y Diez, F. (2001). *El Ilícito en la Ley de Procedimiento tributario Nacional*. Buenos Aires: Errepar.

Diaz Sieiro, H. y Veljanovich, R. (1993). *Procedimiento Tributario Ley 11.683*. Buenos Aires: Macchi.

Diez, M. (1981). *Manual de derecho administrativo*. Buenos Aires: Depalma.

Folco, C. (2004). *Procedimiento Tributario*. Buenos Aires: Rubinzal Culzoni.

García Belsunce, H. (1985). *Derecho Tributario Penal*. Buenos Aires: Depalma.

García Vizcaíno, C. (2000). *Derecho Tributario. Tomo II* (2° ed. Actualizada y ampliada). Buenos Aires: Depalma.

Giuliani Fonrouge, C. (2003). *Derecho Financiero* (8° ed.). Buenos Aires: Depalma.

Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S (2005). *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*. Buenos Aires: Lexis Nexis

Gómez, T. y Folco, C. (2008). *Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97* (5° ed. 1° reimpresión). Buenos Aires: La Ley.

Gurfinkel De Wendy, L. y Russo, E. (1993). *Ilícitos Tributarios* (3° Edición). Buenos Aires: Depalma.

Jarach, D. (1969). *Curso de Derecho tributario*. Buenos Aires: Cima.

Leguisamón, H. (1991). *Las presunciones judiciales y los indicios*. Buenos Aires: Depalma.

Palacio, L. (1979). *Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

Soler, S. (1973). *Derecho Penal Argentino*. Buenos Aires: Editorial Tea.

Villegas, H. (1998). *Régimen Penal Tributario Argentino* (2° Edición). Buenos Aires: Depalma.

b) Revistas:

Campagnale, N. (1997). Ilícitos tributarios contenidos en la Ley 11.683. *Boletín DGI N° 521*, julio 1997.

Embon, D. (1999). Multa por omisión de impuestos. Nueva doctrina de la Corte Suprema. Se ha dirimido la cuestión: es válido aplicar multa por omisión de impuestos basándose únicamente en las presunciones utilizadas en la determinación de oficio. *Práctica y Actualidad Tributaria* Errepar, t. IV julio 1999.

Manonellas, G. (2005). La culpa y el dolo en materia tributaria. *Practica Profesional*, 22/09/2005.

II) LEGISLACION:

a) Nacional:

Ley 11.683 de Procedimiento Tributario.

Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo.

b) Dictámenes/Instrucciones Generales AFIP-DGI

Dictamen DGI 08/05/81.

Dictamen AFIP 13/93 Dirección de Asesoría Legal.

Instrucción General AFIP-DGI 6/07

III) JURISPRUDENCIA:

a) Corte Suprema de Justicia de la Nación:

C.S.J.N., “Casa Elen Valmi de Claret y Garrello”, 31/03/1999, Fallos: 322: 519.

C.S.J.N., “Parafina del Plata S.A.C.I.”, 02/09/1968, Fallos: 291:297.

C.S.J.N., “Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L.”, 15/10/1981.

b) Cámara Nacional de Apelación en lo Contencioso Administrativo Federal:

CNACont. Adm. Fed. Sala I, “Arboleya” (10/03/1981).

CNACont. Adm. Fed. Sala I, “Georgalos Hnos. S.A.I.C.A.” (01/10/2008).

CNACont. Adm. Fed. Sala I, “Lema Laboratorio” (13/11/1980).

CNACont. Adm. Fed. Sala I, “Whitehall Laboratorios S.A.” (09/03/2000).

CNACont. Adm. Fed. Sala II, “Asociación Mutua de A entre A y DHE del SCC” (09/10/1997).

CNACont. Adm. Fed. Sala II, “Bertona, Armando Antonio” (07/03/2000).

CNACont. Adm. Fed. Sala II, “Gherardi e Hijos SA” (06/11/2007).

CNACont. Adm. Fed. Sala III, “Gran Hotel Tomaso Di Savoia” (23/09/2006).

CNACont. Adm. Fed. Sala III, “Guaraní S.A.C.I.F.I.” (13/05/1982).

CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Business Professional Group It S.A.” (11/12/2012).

CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Capllonch, José M” (10/02/2005).

CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Clemente Lococo” (07/11/1980).

CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Cooperativa Agropecuaria El Progreso Ltda” (02/05/2007).

CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Felix Malaspina e Hijos SA” (28/09/1999).

CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Filino Gabriela Viviana” (11/07/2007).

CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Laboratorios Pyam” (31/03/2005).

CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Sánchez, Jesús A.” (08/08/2006).

CNACont. Adm. Fed. Sala IV, “Yuviet S.A.” (09/06/2005).

CNACont. Adm. Fed. Sala V, “Batello, Tarcisio Ludovico” (29/03/1999).

CNACont. Adm. Fed. Sala V, “Braun, Armando René” (23/05/2006).

CNACont. Adm. Fed. Sala V, “Lomag S.R.L.” (18/05/2005).

CNACont. Adm. Fed. Sala V, “Silva Alfonso Salvador” (10/11/1997).

c) Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal:

JNPICont. Adm. Fed. N° 8, “Fonseca, Maria Alicia” (24/04/1995).

d) Tribunal Fiscal de la Nación:

TFN Sala A, “Actis, Ricardo D.” (15/11/2004).

TFN Sala A, “Acto Médico S.A.” (19/11/1997).

TFN Sala A, “Base S.R.L.” (14/05/1999).

TFN Sala A, “Casalinuovo, Alberto Oscar” (09/12/1997).

TFN Sala A, “Cattoon S.A. s/apelación IVA” (29/03/2001).

TFN Sala A, “Cine Press S.A.” (28/02/2006).

TFN Sala A, “Constructores Asociados SA” (11/09/1998).

TFN Sala A, “Distribuidora Berisso S.R.L.” (30/03/2004).

TFN Sala A, “Ernesto Singler S.A.I.C.” (28/02/03).

TFN Sala A, “El Arce de María S.A.” (21/02/2003).

TFN Sala A, “Furnari, Roberto Vicente y sus herederos” (25/10/2006).

TFN Sala A, “Indumix S.R.L.” (14/07/2003).

TFN Sala A, “Jaime Kusnier y Cia. Sociedad de Hecho” (21/10/1998).

TFN sala A, “Juan Felipe Montani y otros” (10/07/1991).

TFN Sala A, “Lavallen, Stella Maris” (28/03/2007).

TFN sala A, “Mendipor S.R.L.” (09/08/2001).

TFN Sala A, “Nahas, Norberto Enrique” (03/03/2010).

TFN Sala A, “Solares de Olivos SA” (31/08/2005).

TFN Sala A, “Tokio Motors S.A.” (09/12/1997).

TFN Sala A, “Transportadora El Gallego SRL” (14/05/2010).

TFN Sala B, “Alaniz, Víctor H.” (22/11/2005).

TFN Sala B, “Anaeróbicos SA” (17/05/2005).

TFN Sala B, “Barbarrica, Oscar A” (01/11/2001).

TFN Sala B, “Centrica S.R.L.” (13/02/2003).

TFN Sala B, “De los Arroyos Cooperativa de Emprendimientos Múltiples Ltda.” (14/02/2003).

TFN Sala B, “Ibelgom S.A.” (16/09/2005).

TFN Sala B, “Kenia S.A.” (22/11/1996).

TFN Sala B, “Magycam Group SA” (20/10/2006).

TFN sala B, “Molinos Isern S.A.” (21/11/2002).

TFN sala B, “Multipap S.R.L.” (29/11/2013).

TFN Sala B, “Rosmino y Cía” (27/09/1999).

TFN sala C, “Banco Macro S.A.” (30/07/1993).

TFN Sala C, “Bar Congreso S.A.” (06/08/1999).

TFN Sala C, “Braggio, Elvira” (12/04/2012).

TFN Sala C, “Cazorla, Julián, Cazorla, Juan A y Cazorla, Mario L.” (12/10/2004).

TFN Sala C, “Chambers S.A.” (13/03/2003).

TFN Sala C, “Cofirene Banco de Inversión S.A.” (12/02/1999).

TFN Sala C, “Dema SA” (09/10/2001).

TFN Sala C, “Dimac Notebooks S.R.L.” (17/11/1996).

TFN Sala C, “Frutas Nahuel SA” (29/07/1974).

TFN sala C, “Koch, Eduardo A.” (29/12/2004).

TFN Sala C, “Molino Cañuelas S.A.” (16/11/1998).

TFN Sala C, “Prieto, Jorge Luis” (04/10/2006).

TFN Sala C, “Raúl H. Bertero” (20/11/1997).

TFN Sala C, “Repsol Argentina SA” (05/03/1999).

TFN Sala C, “Rodríguez Glade María Megrez” (04/07/1994).

TFN Sala C, “Sanatorio Colegiales SA” (31/03/1999).

TFN sala C, “SOFCA S.A.” (18/02/1999).

TFN Sala C, “Valle de Las Leñas” (29/11/2002).

TFN Sala D, “Di Ninno Félix” (16/04/2007).

TFN Sala D, “Gelencir, Jorge Andrés” (04/08/2011).

TFN Sala D, “Kandiko SA” (18/04/2007).

TFN Sala D, “Mesa Riadigos SCS” (07/03/2007).

TFN Sala D, “Pimiaci S.A.” (14/10/2010).

TFN Sala D, “Playan Mariano” (22/11/2013).

TFN sala D, “Roberto, Miriam del Carmen” (11/03/2013).



ANEXO E: Formulario Descriptivo del Trabajo Final de Graduación

**AUTORIZACIÓN PARA PUBLICAR Y
DIFUNDIR TESIS DE POSGRADO O
GRADO
A LA UNIVERIDAD
SIGLO 21**

Por la presente, autorizo a la Universidad Empresarial Siglo21 a difundir en su página web o bien a través de su campus virtual mi trabajo de Tesis según los datos que detallo a continuación, a los fines que la misma pueda ser leída por los visitantes de dicha página web y/o el cuerpo docente y/o alumnos de la Institución:

Autor-tesista <i>(apellido/s y nombre/s completos)</i>	DONDENI, GUILLERMO GASTON
DNI <i>(del autor-tesista)</i>	28.629.111
Título y subtítulo <i>(completos de la Tesis)</i>	LA MULTA POR DEFRAUDACION <i>Un análisis en el marco de la ley de procedimiento tributario</i>
Correo electrónico <i>(del autor-tesista)</i>	guille22dg@hotmail.com
Unidad Académica <i>(donde se presentó la obra)</i>	UNIVERSIDAD SIGLO 21
Datos de edición: <i>Lugar, editor, fecha e ISBN (para el caso de tesis ya publicadas), depósito en el Registro Nacional de Propiedad Intelectual y autorización de la Editorial (en el caso que corresponda).</i>	-----

Referencias:

MTD: Modalidad Tutorial a Distancia – ED: Educación a Distancia

MP: Modalidad Presencial – MS: Modalidad Senior – MRIV: Modalidad Río Cuarto

Otorgo expreso consentimiento para que la copia electrónica de mi Tesis sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Empresarial Siglo 21 según el siguiente detalle:

Texto completo de toda la Tesis (Marcar SI/NO) ^[1]	SI
Publicación parcial (informar que capítulos se publicarán)	

Otorgo expreso consentimiento para que la versión electrónica de este libro sea publicada en la en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Empresarial Siglo 21.

Lugar y fecha: Bs. As., 06/10/2014

Firma

DONDENI GUILLERMO GASTON

Esta Secretaría/Departamento de Posgrado de la Unidad Académica: _____
_____ certifica que la tesis adjunta es la aprobada
y registrada en esta dependencia.

Firma

Aclaración

Sello de la Secretaría/Departamento de Posgrado

Advertencia: Se informa al autor/tesista que es conveniente publicar en la Biblioteca Digital las obras intelectuales editadas e inscriptas en el INPI para asegurar la plena protección de sus derechos intelectuales (Ley 11.723) y propiedad industrial (Ley 22.362 y Dec. 6673/63. Se recomienda la NO publicación de aquellas tesis que desarrollan un invento patentable, modelo de utilidad y diseño industrial que no ha sido registrado en el INPI, a los fines de preservar la novedad de la creación.
