

Voces: **DEBIDO PROCESO ~ DEFRAUDACION FISCAL ~ DESCARGO ~ MULTA ~ PRORROGA DEL PLAZO ~ SANCION**

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala C(TFiscal)(SalaC)

Fecha: 19/10/2015

Partes: Finca Don Víctor S.R.L. s/ recurso de apelación - ganancias

Publicado en: [La Ley Online](#)

Hechos:

Un contribuyente interpuso recurso de apelación contra la resolución de la AFIP, mediante la cual se le aplicó una multa por defraudación. Sostuvo la nulidad del acto por ser violatorio del debido proceso legal adjetivo. El Tribunal Fiscal de la Nación declaró la nulidad.

Sumarios:

1. La resolución que aplicó una multa por defraudación resulta nula, ya que la Administración Fiscal no otorgó al contribuyente el plazo de 48 hs para presentar su descargo ante la denegatoria de la prórroga, vulnerando así el principio del debido proceso adjetivo en materia penal tributaria, establecido por los arts. 70 y siguientes de la ley 11.683.

Texto Completo:

Buenos Aires, octubre 19 de 2015.

El doctor Urresti dijo:

I. Que a fs. 12/16 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 8 de julio de 2013, suscripta por el Jefe (int.) de la División Jurídica Dirección Regional San Juan de la AFIP-DGI, mediante la cual se aplica una multa en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2010 equivalente a dos tantos del gravamen supuestamente omitido de ingresar al fisco, con sustento en lo dispuesto por el artículo 46 y 47 inc. c) con la reducción prevista por el artículo 49 de la ley 11.683 (t.o. vigente).

Solicita la recurrente que se revoque el acto administrativo recurrido en atención a que fue dictado contraviniendo las garantías que se desprenden del principio del debido proceso legal adjetivo.

Explica que en el presente caso la vulneración alegada se produjo a causa de que la representación fiscal denegó el pedido de prórroga solicitado en el mismo acto en el que aplicó la sanción.

Sostiene que la ley de procedimientos administrativos preceptúa en su art. 1º inc. e) ap. 5 in fine que la denegatoria del pedido de prórroga debe ser notificada por lo menos con dos días de antelación al vencimiento del plazo cuya prórroga se solicita.

Manifiesta que el acto administrativo apelado no indica cual es la adecuación de la conducta imputada al recurrente respecto de la sanción prevista en los arts. 46 y 47 inc. c).

Explica que la representación fiscal impugnó un contrato celebrado por el recurrente porque no poseía fecha cierta y estimó no era sustentable su contenido.

Recuerda que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha consagrado el principio según el cual la utilización de presunciones a los fines de determinar la materia imponible impide utilizar a su vez las presunciones del art. 47 de la ley 11.683.

Considera que el dolo necesario para aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley 11.683 requiere de una acción u omisión en la cual la maniobra utilizada se encuentre acompañada por un ardid o engaño idóneo a inducir al Fisco Nacional a error.

Cita doctrina y jurisprudencia, ofrece prueba documental, hace reserva del caso federal y

solicita que se revoque el acto administrativo o en su defecto se reencuadre la sanción, con costas.

A fs. 48/60 contesta el representante fiscal el traslado del recurso conferido a fs. 31.

Niega todos los hechos invocados por el recurrente que no sean materia de explícito reconocimiento en el escrito en responde o que no surjan de forma indubitable de los antecedentes administrativos.

Explica que no se verificó el supuesto del artículo 1° inc. e) ap. 5 in fine de la ley 19.549 en atención a que el recurrente presentó la solicitud de prórroga dentro de los dos días anteriores al vencimiento del plazo otorgado para presentar el descargo.

Considera de cualquier forma que el apelante debería haber interpretado el silencio de la administración fiscal como una denegatoria y presentado su descargo dentro del plazo otorgado originariamente.

Explica que los funcionarios actuantes comprobaron que la contribuyente falseó su declaración jurada al computar beneficios improcedentes de un contrato que la representación fiscal consideró le resultaba inoponible.

Considera que el recurrente rectificó las declaraciones juradas sólo cuando se vio cercenado y descubierto en su maniobra mediante la que pretendió omitir el ingreso de un saldo de impuestos.

Contesta respecto a la aplicación de presunciones para determinar de oficio y aplicar la multa recurrida, que la determinación de oficio se encuentra amparada por la presunción de legitimidad de los actos administrativos.

Considera que la contribuyente no aportó prueba alguna que desvirtuara lo constatado por la representación fiscal ni tampoco explicó por qué exteriorizó durante años una situación falsa.

Expresa que la conducta material que tipifica el artículo 46 de la ley 11.683 quedó verificada por el accionar malicioso del recurrente que redundó en un ingreso menor de lo adeudado por el impuesto de marras.

Manifiesta que la presentación de la declaración jurada rectificativa evidenció la procedencia del ajuste fiscal y una conducta contraria a derecho pasible de ser sancionada.

Señala que el Fisco acreditó las circunstancias tipificantes de la conducta reprochada resultando verificada la presunción establecida en el inciso c) del art. 47 de la ley 11.683.

Expresa que es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la materialidad de la violación a la ley del impuesto hace presumir por sí sola la intención de defraudar quedando a cargo del interesado probar su inocencia.

Afirma que el reencuadre de la conducta del contribuyente dentro del tipo previsto en el art. 45 de la ley 11.683 resulta inadmisibles toda vez que en las presentes actuaciones se verificó una maniobra ardidosa.

Cita doctrina y jurisprudencia, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución administrativa, con costas.

Que a fs. 68 se rechaza la oposición del Fisco Nacional a la prueba ofrecida por la recurrente y a fs. 73 se elevan los autos a consideración de la Sala C y a fs. 76 se ponen a sentencia.

II. Que previo a todo corresponde tratar el planteo de nulidad incoado por la recurrente quien sostiene que la resolución de la Administración Fiscal adolece de nulidad por ser violatoria del debido proceso legal adjetivo.

Que para plantear ello expresa que: “En primer lugar deberá ese Tribunal revocar el acto administrativo impugnado en virtud de la manifiesta nulidad absoluta e insanable del mismo, en tanto ha sido dictado en violación del requisito esencial del debido proceso administrativo que garantice el derecho de defensa en juicio.

(...) En el presente caso la vulneración alegada resulta de la circunstancia de, habiendo sido solicitada una prórroga por parte del apoderado de la firma sumariada, la misma fue denegada sin fundamentación ni motivo razonable alguno que justifique la restricción al derecho de defensa que ello generó (sic).

Tal notoria, manifiesta y arbitraria es la vulneración provocada que fue denegada la prórroga al plazo establecido a los fines de ejercer su derecho de defensa en el mismo acto en que se impusiera la sanción, no dando así tiempo alguno para que, conocida la denegatoria por el sumariado, pudiese presentar escrito de defensa alguno (sic).

(...) Esto vulnera abiertamente la Ley de Procedimiento Administrativo, de aplicación supletoria al caso. En la misma se consagra: “La denegatoria deberá ser notificada por lo menos con dos días de antelación al vencimiento del plazo cuya prórroga se hubiere solicitado (artículo 1° inc. e) ap. 5 in fine). Téngase presente que la Administración Fiscal dispuso del tiempo necesario para rechazar y notificar el pedido de prórroga con anterioridad al dictado del acto administrativo impugnado, ello así en tanto mientras el pedido de prórroga fue presentado con fecha 28 de junio, el rechazo fue decretado junto con el acto sancionatorio el día 8 de julio “.

Que el primer párrafo del artículo 71 de la ley 11.683 preceptúa: “La resolución que disponga la sustanciación del sumario será notificada al presunto infractor, a quien se le acordará un plazo de quince (15) días, prorrogable por resolución fundada, por otro lapso igual y por una única vez, para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho”.

Que mientras que el primer plazo es obligatorio, el segundo es discrecional y optativo, por lo tanto para que opere será necesario que el sujeto sumariado solicite prórroga del lapso primitivo requiriéndoselo al juez administrativo por escrito antes del vencimiento de los primeros quince días.

El funcionario actuante podrá conceder o denegar el pedido de prórroga pero en este último supuesto su decisión deberá estar razonablemente fundada; la denegatoria, en su caso, tendrá que ser notificada al contribuyente con dos (2) días de antelación al vencimiento del término cuya prórroga se hubiere petitionado. En la práctica, si dicho rechazo no es notificado con esa anticipación que exige la ley, se permite a los contribuyentes que hagan uso de las cuarenta y ocho (48) horas, contadas a partir de la notificación (Procedimiento Tributario; Ernesto Carlos Celdeiro; María de los Ángeles Gadea; Juan José Imirizaldu; Editorial Errepar Buenos Aires 2012).

Que a fs. 13 de los antecedentes administrativos, que corren por cuerda agregados, luce la notificación de la instrucción del sumario que fuera realizada con fecha 05/06/2013 por lo que el pedido de prórroga presentado el 28/06/2013 fue hecho en término.

Que corresponde señalar que esta Sala ha dicho: “Que, el art. 17 de la ley N° 11.683 establece que el procedimiento de determinación de oficio se iniciará, por el juez administrativo, con una vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones o cargos que se le formulen, proporcionando detallado fundamento de los mismos, para que en el término de 15 días, que podrá ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez, formule por escrito su descargo y ofrezca o presente las pruebas que hagan a su derecho. Evacuada la vista o transcurrido el término

señalado el Juez Administrativo dictará resolución fundada, determinando el tributo e intimando al pago dentro del plazo de 15 días. El art. 116 de la citada ley dispone que en todo lo no previsto en el Título I serán de aplicación supletoria la legislación que regula los Procedimientos Administrativos, el Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación y en su caso el Código Procesal Penal de la Nación. Ello así, de conformidad con el art. 1º, inc. e), punto 5 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, que dispone en cuanto a los plazos, que antes de su vencimiento podrá la Administración de oficio o a pedido del interesado, disponer su ampliación, por el tiempo razonable que fijare, debiendo la denegatoria ser notificada “por lo menos con dos (2) días de antelación al vencimiento del plazo cuya prórroga se hubiera solicitado.

(...) Queda claro que la finalidad de esta disposición es no permitir que el contribuyente pueda ser sorprendido de forma tal que la notificación del rechazo se haga vencido el plazo y pierda, en dichas condiciones, la posibilidad de ejercer su defensa en sede administrativa. Es decir, que la ley ha previsto que, en el peor de los casos el contribuyente cuente con un mínimo de dos días de plazo para ejercer su defensa en el caso que la prórroga sea rechazada. Por lo expuesto, si bien el pedido del contribuyente fue formulado tempestivamente y la negativa de la prórroga por parte del Fisco no lo fue en el tiempo que marca la normativa, ello no se tradujo en un caso de indefensión como propugna el actor, ya que, aún cuando la notificación del rechazo fue extemporánea, el Organismo otorgó, igualmente, el plazo de dos días adicionales luego de ser notificado tal rechazo, permitiendo satisfacer la voluntad del legislador en pos de una adecuada tutela del derecho de contradicción del contribuyente (...)” (Taller América S.R.L. s/ recurso de apelación” Exp. 6339 del 28/09/2004).

Que de la mencionada jurisprudencia se desprende que esta Sala ha interpretado que debe concederse el plazo de dos días adicionales igualmente cuando la denegatoria es notificada fuera del plazo primigenio lo cual es conteste con la doctrina citada ut supra.

Que los arts. 70 y siguientes de la ley 11.683, establecen un procedimiento reglado que busca asegurar el principio del debido proceso adjetivo en materia penal tributaria. Esta regla contempla el derecho a ser oído y a ofrecer prueba, lo que no se ha dado en la especie desde que la Administración Fiscal no otorgó al contribuyente el plazo de 48 hs para presentar su descargo ante la denegatoria de la prórroga, por lo que corresponde declarar la nulidad de la resolución apelada, con costas.

El doctor Vicchi dijo:

Que adhiere al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede, se resuelve: Declarar la nulidad de la resolución apelada, con costas. Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 8va. Nominación (conf. art. 184, 2do. párrafo de la ley 11.683 t.o. vigente). Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese. — Esteban Urresti. — Juan C. Vicchi.