

## Defraudacion Fiscal Evasion Impositiva Impuesto A Las Ganancias Salidas No Documentadas Dolo

### JURISPRUDENCIA

Defraudación fiscal. Evasión impositiva. Impuesto a las ganancias.

Salidas no documentadas. Dolo

Se confirma la resolución administrativa del Fisco Nacional que impuso multas al contribuyente por haberse tipificado el delito de defraudación fiscal (arts. 46 y 47 de la ley 11683), pues se acreditó el ardid o intento de engaño y la actividad dolosa del demandado respecto a determinadas erogaciones que fueron cobradas por personas de su entorno a los efectos de evadir impuestos.

Buenos Aires, 3 de marzo de 2015.- SH Y VISTOS;

CONSIDERANDO: I.-Que mediante las resoluciones (DV JUMA) nros. 2170 y 2171, ambas del 30/07/2012, dictadas por el Jefe (int) de la División Jurídica de Dirección Regional, Mar del Plata de la AFIP-DGI, se impuso al contribuyente Raúl Omar Álvaro una multa de ... pesos, con ... centavos (\$) por el impuesto a las ganancias y salidas no documentadas, periodo fiscal 2008, y otra multa de ... pesos ... centavos (\$ ...), por el impuesto al valor agregado, periodos fiscales 08 y 10/2008, ambas sanciones aplicadas de conformidad con lo dispuesto por el art. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones). El contribuyente tiene como actividad principal declarada la cría de ganado bovino, excepto en cabañas, y, entre otras, la producción de leche, además de invernada de ganado bovino, transporte automotor de carga, venta de productos alimentarios de almacén, engorde en corrales, servicios pecuarios NCP, operaciones de intermediación de carne, excepto consignatario directo, venta al por menor en mini mercados, cultivo de girasol, trigo, soja. Los ajustes que dieron origen a sendas sanciones se fundan en la impugnación por parte del Fisco Nacional de los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado y de los gastos en el impuesto a las ganancias correspondientes a las facturas de los proveedores Mandanaro Hnos. y cía., Gustavo Fabián Preisseger y Luis César Alegre, con sustento en el incumplimiento de los medios de pago establecidos por la ley 25.345 y, esencialmente, en considerar apócrifa tal facturación; por otra parte, respecto de los proveedores Preisseger y Alegre, la fiscalización justifica su posición en que los encartados no contestaron el requerimiento cursado y en que el proveedor Alegre se encontraba en proceso de ser incluido en la base de apócrifos. II.-Que en el pronunciamiento de fs. 257/259vta. el Tribunal Fiscal de la Nación reencuadró la sanción aplicada en la figura del art. 45 de la ley de procedimiento tributario, graduándola en el cincuenta por ciento (50%) de los tributos omitidos, con la reducción a un tercio prevista en el primer párrafo del art. 49 de la ley 11.683 (t.o. vigente), distribuyendo las costas en el orden causado. Para así decir, ponderó que las presunciones que utiliza el ente fiscal como sustento de la infracción que se le imputa no resultan aplicables; así el supuesto que establece el inciso a) del art. 47 no se encuentra acreditado en el caso, puesto que los propios inspectores se encargan de señalar que no existe contradicción entre lo registrado en los libros, documentos y demás antecedentes correlativos a los datos consignados en las declaraciones juradas. Del mismo modo, resultó determinante la circunstancia de que por un lado la actora aportó prueba documental a fin de demostrar la veracidad de la operatoria cuestionada por la AFIP-DGI, no obstante para justificar el circuito de pagos se limita a acompañar una manifestación vertida por los proveedores -certificada ante escribano- donde indican el monto recibido como pago de las facturas fiscalizadas; mientras que el Fisco funda las sanciones impuestas en que los proveedores implicados no respondieron a los requerimientos y que no se habría cumplido con los medios de pago dispuestos en la denominada ley antievasión, sin efectuar objeciones respecto de la validez de la documentación que respalda el crédito fiscal y los gastos impugnados. Por consiguiente, concluyó que si bien el Fisco no acreditó la conducta dolosa del contribuyente, al haber éste último aceptado el ajuste fiscal practicado al someterse a un plan de facilidades de pago, corresponde tener por configurada la omisión de declarar e ingresar en término el gravamen en los términos del art. 45 de la ley de procedimiento tributario. III.- Que disconforme con lo así resuelto, apela el Fisco Nacional (fs. 263), fundando su recurso por el memorial de fs. 265/272, replicado a fs. 276/281. En resumen, indica que en el caso se hallan acreditados los extremos fácticos necesarios para hacer valer la presunción legal de defraudación establecida en el art. 47, inciso b), de la ley de procedimiento tributario, desde que la grave contradicción que prevé la norma surge palmariamente de la facturación apócrifa, así como del análisis de los destinatarios de los cheques librados en cancelación de las operaciones impugnadas en virtud del que se concluyera que esos cheques fueron cobrados por el entorno del contribuyente. VI.- Que corresponde comenzar por señalar que para que se configure el ilícito tipificado en el art. 46 de la ley de procedimiento tributario se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige 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 del mismo. 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 (Díaz Sieiro, Horacio, Bergroth, Leonardo y otro ?Procedimiento Tributario? Ed. Macchi 1993, pág. 374). Con

dicho alcance varias veces se ha expresado que la defraudación fiscal -como infracción dolosa- requiere de un elemento intencional, intención que debe exteriorizarse en una acción antijurídica por comisión o por omisión y que necesariamente se acompaña con un elemento material que se traduce en engaño (conf. Sala II in re ?Azar, Ramón S. y otros? del 28/6/94 y Sala IV in re: ?Marchi, José Alberto TF 13204 I c/DGI? del 31/8/04). Además, a fin de resultar viable la imputación de dolo al infractor se requiere que ella se sustente en prueba suficiente de la intención fraudulenta. Es principio inconcuso que el dolo no se presume; es el titular de la acción penal quien debe demostrar las circunstancias que permitan configurar el dolo en el actuar del infractor (Conf. Sala IV in re: ?Ferretería y Cereales SRL? c/DGI del 7/3/06, ?Sánchez Jesús Antonio c/DGI? del 8/8/06 y ?González, Claudio Raúl (TF.22088) c/DGI? del 6/2/07). En igual orden de ideas, se ha señalado que para el art. 46 de la ley citada lo punible es la utilización de algún ardid con la intención deliberada de lograr un beneficio personal, produciéndose la inversión de la carga de la prueba, pues es el imputado quien debe probar su inocencia, pero siempre, cuando existan indicios serios de la comisión del delito, por lo que deben mediar razonables elementos que permitan una situación de duda. Así, primero debe verificarse el hecho objetivo para definir si se exterioriza el elemento tipo de la figura penal, lo que debe ser probado por el fisco, para luego decidir la imputabilidad del actor después de probar la conducta engañosa o maliciosa, debiendo posteriormente la imputada desvirtuar las presunciones de dolo que no pueden sustentarse en los mismos presupuestos legales que la estimación de oficio (Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine Camila ?Procedimiento Tributario y de la seguridad social?, Lexis Nexis, 2006, pág. 360 y sig.). En efecto, el régimen represivo fiscal de que se trata, parte de la negligente o imprudente omisión en el pago de los tributos debidos -sea por no presentarse declaraciones juradas o por no ser exactas las presentadas-, en la que se presume la culpa y se penaliza siempre, salvo que el contribuyente demuestre la existencia de error -de hecho o derecho- excusable, y alcanza a la defraudación fiscal, tipificada por la intencionalidad del contribuyente de omitir el pago del impuesto debido, a cuyo efecto, para no ser detectado, produce ?declaraciones engañosas? o incurre en ?ocultaciones maliciosas?. V.- Que en las resoluciones (DV JUMA) nros. 2170 y 2171 se explicitó que si bien las operaciones impugnadas habrían sido canceladas por el contribuyente mediante la entrega de cheques (circunstancia que permitiría conocer quién habría sido el destinatario de aquellos pagos y la realidad de las operaciones realizadas por aquel), por el resultado del análisis de los mismos se concluye que los cheques mencionados fueron cobrados por el entorno del contribuyente. Resulta conveniente revisar el informe final de inspección en el que se explica que, de los medios de pago para cancelar las operaciones con los proveedores Mandanaro Hnos y cia y Luis César Alegre, se observó que fueron cobrados por la señora Laura Felipe y por terceros vinculados al contribuyente fiscalizado, respectivamente, quienes expresaron que habían efectuado tareas de cobro de algunos valores para él para luego pagar en efectivo a los proveedores indicados en la orden de los cheques, surgiendo tales afirmaciones de las fojas 86 a 87 del cuerpo de antecedentes auxiliares ?solicitud de información a los endosantes de los cheques? (cfr. fs. 837/842 del cuerpo de verificación n° 5). Así es como ello es explicitado en las resoluciones, en las que, seguidamente, se indica que el contribuyente realizó los pagos pero su destino no fue dirigido a ninguno de los proveedores cuestionados. VI.- Que bajo las premisas enunciadas en el considerando IV de la presente, los agravios de la parte demandada deben ser admitidos, en la medida en que la autoridad administrativa tributaria, en cumplimiento de la carga que le correspondía, ha probado en autos que la materialidad de la conducta achacada pueda serle reprochada a la actora a título de dolo, toda vez que el análisis acerca del circuito de los cheques al que se alude en el anterior considerando no fue ponderado por el Tribunal Fiscal en su resolución, que implica la existencia de una valoración arbitraria y, consecuentemente, configura un supuesto de excepción que habilita a esta Cámara a revisarla, de acuerdo a los límites fijados por el art. 86, pár. 2, inc. 2, de la ley 11.683. Cabe reparar, una vez más, que la existencia de pagos en efectivo -admitida por el contribuyente- sólo es tomada en ambas resoluciones ?como un indicio adicional de falsedad? y que resultó capital tanto el análisis de los cheques librados para cancelar las operaciones impugnadas, que arrojó que fueron cobrados por terceros del entorno del contribuyente en dos de las tres operaciones impugnadas, así como la magnitud de las diferencias declaradas en las declaraciones rectificativas presentadas luego de la inspección, que conjugadas autorizan a tener por configurada la grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible a la que alude presunción del art. 47, inc. b) de la ley 11.683 (t.o. vigente). Por ello, a mérito de lo precedentemente expuesto, el Tribunal RESUELVE: admitir el recurso de apelación interpuesto por la AFIP-DGI y, en su consecuencia, revocar la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación a fs. 257/259vta., confirmando las resoluciones (DV JUMA) nros. 2170 y 2171, ambas del 30/07/2012, dictadas por el Jefe (int) de la División Jurídica de Dirección Regional, Mar del Plata de la AFIP-DGI por las que se impusieron las respectivas multas sustentadas en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de procedimiento tributario. Con costas de ambas instancias a la parte actora vencida por no existir mérito para la dispensa (art. 184 de la ley 11.683 y art. 68, primer párrafo, del código procesal). Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO Correlaciones: S., P. J. J. s/recurso de casación - Cám. Nac. Casación Penal - Sala III - 28/11/2012 002324E