

Omision De Pago De Impuesto Dolo

JURISPRUDENCIA

Omisión de pago de impuesto. Dolo

Se reencuadra la multa

impuesta a la contribuyente con relación al impuesto al valor agregado en el artículo 45 de la ley de procedimiento tributario, graduándola en un 50% del impuesto omitido. Buenos Aires, 31 de marzo de 2015. Y VISTOS: Estos autos caratulados: ?Juan Pedro Mika y Cía. SCA (TF 26.021-I) contra D.G.I.? venidos en recurso del Tribunal Fiscal; Y

CONSIDERANDO: 1°) Que el organismo jurisdiccional revocó la multa aplicada a la actora con relación al Impuesto al Valor Agregado por los períodos enero, febrero y septiembre de 2003; y la confirmó parcialmente con respecto al Impuesto a las Ganancias por los períodos 2002 y 2003, revocándola respecto del ajuste por medios de pago y la impugnación de facturas del proveedor Panagro S.A. Impuso las costas conforme los respectivos vencimientos (fs. 237/241). Para resolver en el sentido indicado consideró, en lo referente a la sanción que revocó, que el solo hecho de no localizar a un proveedor no constituía causa suficiente para imponerla, cuando dicha circunstancia era posterior a las operaciones cuestionadas. Por otro lado, confirmó la multa aplicada con relación al impuesto a las ganancias, al considerar que la recurrente no había logrado desvirtuar los ajustes efectuados por el organismo fiscal. Señaló que la rectificación de sus declaraciones juradas había obedecido a un estímulo externo -la actividad del ente fiscal-, por lo que correspondía confirmar la sanción respecto del impuesto a las ganancias referido al pasivo no justificado, revocándola en lo referente a los medios de pago y la impugnación de facturas de Panagro S.A. 2°) Que, a fs. 245 y 246/251 y 251 y 253/257, la actora y la representación fiscal dedujeron y fundaron sus recursos de apelación ante esta Cámara, los que fueron concedidos a fs. 258. La actora se agravia respecto a la convalidación de la sanción correspondiente al Impuesto a las Ganancias. Sostiene que para la configuración de la infracción prevista en el art.46 de la ley se requiere, además de la falta de presentación de la declaración jurada o de la inexactitud de la presentada, la concurrencia de una conducta dolosa del infractor, lo que en el caso no se encuentra probado. Por ello, considera que su conducta debe ser reencuadrada bajo las previsiones del art. 45 de la ley 11.683. Por su parte, el Fisco se agravia porque el a-quo revocó la sanción respecto del Impuesto al Valor Agregado, únicamente con respecto al proveedor Panagro S.A. Desiste, por otro lado, de la apelación con respecto a los medios de pago contenida en el punto II de la parte resolutive. Manifiesta que, como consecuencia de la fiscalización efectuada a la contribuyente, se impugnó la documentación apócrifa, y que esta situación fue reconocida por la propia recurrente que aceptó la impugnación practicada y rectificó las declaraciones juradas incorporando el crédito fiscal proveniente de las facturas cuestionadas. Agrega que la actora no pudo desvirtuar las presunciones establecidas respecto al proveedor apócrifo, que las operaciones no fueron probadas por ningún medio y que el sentenciante sólo cuestionó los indicios empleados por el Fisco pero no demostró la veracidad de la operación. 3°) Que, conforme surge del informe de inspección obrante a fs. 33/39 de los antecedentes administrativos, la recurrente presentó las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado del período bajo verificación, las que, cotejadas por la División Investigación, encontraron diferencias entre los débitos declarados con los registros en los meses de febrero, julio, agosto y septiembre de 2003, los que fueron rectificadas durante la inspección el 7/1/2005. Asimismo, se le solicitó a la actora la forma de pago junto con los comprobantes respaldatorios de las facturas de varias empresas proveedoras, y se impugnaron las facturas relativas al proveedor Panagro S.A. (fs. 36). Con respecto al impuesto a las ganancias, la contribuyente presentó declaración jurada del período 2002 el 6/5/2003 con saldo cero a la fecha de la inspección. Respecto al período 2003, a esa fecha no estaba presentada la declaración jurada ni confeccionado el balance del período 2003, habiendo sido presentada ésta con la rectificativa con los ajustes efectuados por la inspección. Se verificaron las cuentas de Mika Juan Pedro Cta. Particular, comprobando que no se presentaron declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos 2002 y 2003, no declarando dicho pasivo, motivo por el que se impugna para los dos períodos. 4°) Que cabe tratar en primer lugar, los agravios del Fisco con relación a la multa aplicada en el Impuesto al Valor Agregado. Al respecto, es menester señalar que el Tribunal Fiscal sostuvo, al resolver, que ni en el informe de inspección ni en el resto de los antecedentes administrativos, la AFIP explicó por qué se habían impugnado las facturas del proveedor cuestionado, ya que el sólo hecho de no localizarlo no resultaba suficiente, cuando la búsqueda infructuosa fue posterior a las operaciones cuestionadas. Por tal motivo, revocó el ajuste. Por su parte, la Administración Fiscal sostiene que el reconocimiento de la infracción fue efectuada por la propio contribuyente quien manifestó que ?en virtud de la supuesta conveniencia de rectificar propiciada/publicitada por los inspectores se aceptó la impugnación practicada con la intención de dar por finalizado el entredicho, por lo que se procedió a rectificar aquellas DDJJ en las cuales se había incorporado el crédito fiscal emanada de las facturas impugnadas, como así también aquellas donde se habían deducido dichos gastos? (fs. 253 vta.). Por ello, insiste en la aplicación de la sanción conforme los arts. 46 y 47 incs a, y b, de la ley 11.683. 5°) Que por la primera de las normas

citadas se sanciona a quien mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad. A su vez, por el art. 47 se estableció la presunción de existencia de la voluntad de producir esos efectos cuando mediare una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas (inc. a), o cuando en la documentación indicada se consignen datos inexactos que tuvieran una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible (inc. b).

6°) Que la defraudación fiscal se configura, entonces, con la comisión de un artificio, de un engaño, de una conducta dirigida a evadir el tributo y evitar las consecuencias sancionatorias (conf. esta Sala, en autos "Alonso Mario Oscar", sent. del 15-10-98; Sala II, in re "San Justo S.A.", sent. del 25-10-94; Sala V, in re "Batello, Tarcisio L.", resol. del 29-3-99 y "Casino del Litoral c/D.G.I.", sent. del 8-2-99). Así como la omisión de pago de impuestos -presupuesto de hecho descrito en el artículo 45 de la ley de procedimiento- es una figura cuyo elemento intencional surge del acaecimiento del hecho mismo -por presumirse la existencia, al menos, de negligencia en la presentación de las declaraciones juradas-, en la figura de la defraudación, la intención dolosa ha de ser probada por la administración. La presunción de dolo en las infracciones tributarias que alega la representación fiscal ha de ser desechada, sin más, por ser contraria a elementales principios constitucionales de presunción de inocencia. Ello no obsta a que, sin embargo, la necesidad de una efectiva defensa del erario fiscal justifique que el legislador arbitre una serie de hechos que -razonablemente elegidos- permitan inferir la existencia de una conducta dolosa merecedora de una sanción más grave, sin perjuicio del reconocimiento del derecho del contribuyente de desplegar todos los medios de defensa para destruir esa presunción.

7°) Que, del informe de inspección obrante en las actuaciones administrativas no se advierte la situación descrita en las normas referidas, pues no se refleja una discrepancia entre las registraciones y documentaciones y las declaraciones juradas presentadas, ya que no ha existido una declaración jurada contradictoria con la documentación. En ese sentido, las declaraciones originales no se encontraban presentadas al momento de iniciada la fiscalización, pues la contribuyente consignó los montos de impuesto a ingresar de conformidad con las observaciones efectuadas por el organismo fiscal. En consecuencia, la conducta imputada a la actora no califica dentro del art. 46 de la ley 11.683.

8°) Que, no obstante ello, la circunstancia de no configurar la conducta de la actora, la infracción dolosa descrita en la ley 11.683, no importa que la omisión tributaria incurrida quede impune (confr. esta sala, "Distribuidora Villarino S.R.L.", sent. del 4/7/95 y "Alonso Mario Oscar", sent. del 15/10/98, entre muchos otros). En efecto, la conducta dolosa no puede inferirse por el hecho de que la actora haya conformado los ajustes propuestos por el Fisco. La sola rectificación de las DDJJ no implica de por sí la aplicación directa de sanción, por considerar tal conducta como demostrativa de una voluntad previa de defraudar ni, por el contrario, puede ser entendido como eximente de toda pena. Toda pretensión punitiva debe basarse en elementos de convicción lo suficientemente contundentes. Con ello cabe señalar que es la misma actora quien ha reconocido la materialidad del acto, y si bien tal proceder no genera ninguna presunción irrefutable de omisión de impuesto, sí permite tener por configurado el aspecto objetivo de la omisión, esto es, la declaración inexacta previa con el impuesto declarado en defecto, lo que, a su vez, hace presumir la culpa en el contribuyente, quien tendrá a su cargo desvirtuar dicho elemento subjetivo, alegando y demostrando la existencia de un error excusable con entidad para marginarlo del reproche punitivo.

9°) Que, en el caso, se ha demostrado que la actora declaró e ingresó en menos el Impuesto al Valor Agregado-, períodos fiscales enero, febrero y septiembre de 2003 a raíz de haber conformado el ajuste que le practicó el organismo recaudador, incurriendo así en la omisión de impuesto descrita en el artículo 45 de la ley 11.683, omisión que -por sí misma y a falta de otros elementos de juicio que lleven a la desincriminación de la conducta- conduce a este tribunal a tener por configurada la culpa o negligencia implícitamente requerida en el artículo mencionado. Por último, debe señalarse que la presentación de la declaración jurada rectificativa no fue espontánea, sino que se debió al estímulo externo provocado por la actividad del organismo fiscal durante la inspección realizada. En virtud de lo expuesto, corresponde reencuadrar la multa en el art. 45 de la ley de procedimiento tributario, considerando razonable graduarla en el 50% del impuesto omitido.

10) Que, seguidamente, y con respecto a los agravios de la actora relativos a la confirmación de la multa correspondiente al Impuesto a las Ganancias, cabe señalar que dicha parte no ha manifestado motivos que permitan modificar el criterio sustentado por el a-quo, pues, si bien ha alegado la existencia del error excusable, no ha demostrado mediante ningún medio probatorio causales que permitan tenerlo por configurado, ya que la ausencia de culpa o negligencia debe ser probada. Por lo demás, la existencia de la conducta dolosa imputada a la actora, comprensiva del elemento intencional puede considerarse probada en autos si se atiende a que ella presentó declaraciones juradas en cero, consciente de que había tenido movimientos, no resultando atendible su alegación respecto de que no tuvo intención de defraudar, puesto que de no haber sido fiscalizado, probablemente jamás las hubiera rectificado. La conducta adoptada encuadra entonces claramente en lo previsto en el inciso a, del artículo 47 de la ley 11.683. Cabe señalar, además, que la apelante conformó el criterio de la inspección presentando las declaraciones juradas correspondientes, reconociendo de esa forma el acierto de la impugnación fiscal respecto de la existencia de operaciones gravadas en los períodos discutidos en autos. A ello cabe agregar, que la falta de localización del proveedor Panagro

S.A. llevó al Fisco Nacional a inferir la existencia de una conducta merecedora de una sanción. Frente a ello, el contribuyente tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa y desplegar todos los medios que disponía para destruir esa presunción, lo que no ocurrió en el caso. Por ello, corresponde confirmar la resolución del a-quo con respecto al Impuesto a las Ganancias referido al pasivo no justificado; y revocarla en lo referente a la impugnación de facturas de Panagro S.A., debiendo este aspecto reencuadrarse bajo las previsiones del art. 45 de la ley 11.683. En virtud lo expuesto, SE RESUELVE: a) reencuadrar las multas impuestas a la actora con relación al impuesto al valor agregado por los períodos enero, febrero y setiembre de 2003, en el art. 45 de la ley de procedimiento tributario, graduándola en un 50% del impuesto omitido; b) confirmar parcialmente la resolución del Tribunal Fiscal, revocándola respecto a la impugnación de las facturas de Panagro S.A., reencuadrando este aspecto bajo las previsiones del art. 45 de la ley 11.683. Las costas se imponen en el orden causado. Se deja constancia de que el Dr. Jorge Eduardo Morán no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 del R.J.N.). Regístrese, notifíquese y devuélvase. MARCELO DANIEL DUFFY ROGELIO W. VINCENTI 003437E