

## Defraudación Fiscal Multa Impuesto A Las Salidas No Documentadas

### JURISPRUDENCIA

### Defraudación fiscal. Multa. Impuesto a las salidas no documentadas

Se hace lugar parcialmente al recurso de apelación y se revoca la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto decide la aplicación de una multa por defraudación fiscal (arts. 46 y 47 de la ley 11683); encuadrando las conductas imputadas al contribuyente en el tipo previsto en el artículo 45 de la ley de rito, aplicando una multa graduada en el mínimo legal del impuesto omitido por los períodos fiscales en discusión, con la reducción del artículo 49, primer párrafo, de la citada ley. Buenos Aires, 15 de diciembre de 2016.- Y VISTOS; CONSIDERANDO: I. Que a fs. 90/93 la Sala ?B? del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, con costas, la resolución de la AFIP-DGI de fecha 24/02/2014, en la cual se le aplica a la apelante una sanción equivalente a dos veces el Impuesto a las Ganancias Salidas no Documentadas, por los períodos fiscales 2006, 2007 y 2008 evadidos, con sustento en los artículos 46 y 47, inc. a, b y c de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), con la reducción dispuesta por el art. 49 de dicho cuerpo legal. Para así decidir, el Tribunal Fiscal resolvió si la multa aplicada por los períodos fiscales 2006, 2007 y 2008 en la resolución apelada se ajusta o no a derecho. En dicha tarea, destacó que conforme surge del acto resolutorio de vista por el cual se instruyó el sumario, en éste se indicó claramente el encuadramiento legal de la infracción de que se trata y los incisos del art. 47 de la ley 11.683, atinentes al hecho presuncional sobre el que se basa la imputación dolosa (v. fs. 12/18 y 20/21). Asimismo, indicó que la actora se agravia con argumentos que hacen a su disconformidad con la resolución del juez administrativo, circunstancia que excede el marco de la nulidad planteada y, asimismo, sostiene que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683. Finalmente, el Tribunal a quo precisó que si bien la evasión debe ir acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación, una vez que el Ente Fiscal haya acreditado -como en el caso de autos- que se configura alguno de los casos previstos en el art. 47 de la ley 11.683, se presume que el infractor ha obrado con dolo, es decir, que ha tenido la intención de defraudar al Fisco y deberá ser aquel quien deba probar la inexistencia de dicha intención dolosa. Por ello, ante la falta de prueba idónea y dado que la recurrente solamente se limitó a mencionar que su conducta no se encontraba motivada por el ánimo de defraudar, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar la sanción impuesta. II. Que a fs. 105 interpuso recurso de apelación la actora, y expresó agravios a fs. 107/119, cuyo traslado fue contestado por la contraria a fs. 122/126. III. La recurrente se agravia respecto a la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación de fs. 90/93. Expresa su disconformidad con la multa impuesta, cuestionando que la resolución del Ente Fiscal debió haber sido declarada nula atento a que se omitió toda mención a los hechos que anteceden a la instrucción del sumario, lo que importa una violación al derecho constitucional de defensa en juicio y del debido proceso legal. Para manifestar su disconformidad con la sentencia apelada a fs. 105, la recurrente estructura su crítica en cuatro subcapítulos, en los cuales encierra los puntos salientes de sus agravios. Su primera crítica versa sobre la aplicación de la Instrucción General N° 6/2007 y argumenta que, la misma impone el cumplimiento de ciertos requisitos -en las resoluciones que dispongan la apertura y conclusión del sumario deberá indicarse claramente el encuadramiento legal de la infracción de que se trata y la indicación expresa y clara del hecho presuncional y el inciso del art. 47-, por parte de los funcionarios actuantes de la AFIP, los cuales no se observarían presentes en el caso de autos. En otro de los puntos, la apelante se agravia del rechazo de nulidad opuesto, y en este sentido, expresa que el Tribunal se equivoca gravemente al considerar que la mera referencia sobre la existencia de impugnación de operaciones con diferentes proveedores y la simple mención de los incisos del art. 47 de la ley 11.683 pueden ser consideradas causa y motivación suficiente para instruir sumario y aplicar luego la sanción por defraudación. Por último, alega la ausencia de tipicidad y la improcedencia de la sanción aplicada. En este punto la recurrente expresa que el simple incumplimiento de pagar el gravamen previsto en el art. 37 de la Ley Impuesto a las Ganancias no da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley de Procedimiento Tributario, menos cuando se trata de una sanción de naturaleza penal como la prevista por el art. 46 de dicha ley. Agrega, en este último punto, que la AFIP-DGI omitió realizar una mención concreta y detallada de los actos positivos o las omisiones en que habrían incurrido, omitiendo el elemento objetivo del tipo penal. IV. Que previo al tratamiento de los agravios, se debe advertir inicialmente que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a los recurrentes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a consideración de la Alzada, sino tan sólo aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; esta Sala, ?ACIJ c/ EN- ley 24.240- M° Planificación s/ proceso de conocimiento?, del 29/05/08; ?MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986", del 21/05/09; ?Ciudadanos Libres

Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)?, del 21/10/10; ?CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación ?A? 5147 y otro s/ proceso de conocimiento?, del 18/04/11; ?Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 -Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)?, del 25/08/11, ?Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo?, del 07/08/14 ,entre otros). V. Que en virtud de los agravios planteados por la recurrente, la cuestión central a decidir radica en determinar si de las constancias de la causa surgen elementos de prueba suficientes como para considerar a la conducta de la imputada de carácter doloso. Ésta consistió, tomando por cierto lo expuesto en la motivación de la resolución atacada, en que conforme la labor de fiscalización desarrollada por AFIP-DGI se detectaron ciertas irregularidades con algunos proveedores de la apelante, en operaciones inconsistentes celebradas con el proveedor Torre Rivera SRL, quien terminó negando haber hecho alguna operación con la recurrente; observaciones con los proveedores Transportes de Buenos Aires SRL, Guchea Sergio Patricio y Sucesión de Boglione Daniel, incluidos en la Base e-Apoc con el motivo ?sin capacidades económicas?; y la inclusión del proveedor Logística Porthos SRL en la base de proveedores apócrifos con motivo ?usina venta de facturas?. Como consecuencia de lo anterior, corresponde que este Tribunal se avoque al análisis de la legitimidad de la sanción aplicada, lo cual resulta posible debido a que la causa ha sido debidamente sustanciada, las partes tuvieron suficiente oportunidad de formular sus defensas y producir prueba, y por ende se encuentra en situación de ser fallada (art. 68, inciso b), ley 11.683). Para ello en primer término cabe señalar que a la actora se le imputa la comisión de la infracción del artículo 46 de la ley 11.683 que dice: ?[e]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido?. Para aplicar esa sanción, el Fisco recurrió al artículo 47 de la ley, que contiene indicios que conducen a presumir, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. En este caso concreto, recurrió a los supuestos previstos en el inciso a), que dice existe cuando ?[m]edie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del art. 11?; el inciso b), que establece el supuesto de que ?[c]uando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.?; y el inciso c), que reza ?[s]i la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso?. Ahora bien, para que la figura dolosa de la defraudación fiscal del artículo 46 resulte procedente, debe verificarse la realización del tipo objetivo, la inexistencia de causales de justificación, que el sujeto sea imputable y que se compruebe en forma directa la presencia del dolo en su accionar. Para la aplicación de dicha figura se debe contar con el sustento de otros elementos que acrediten la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco, ya que no resultan suficientes los mismos que han sido tenidos en cuenta a efectos de determinar el impuesto omitido (cfr. esta Sala, ?Dolby de Terrazino M. y Falcone Claudio SH (TF 15858-I) c/ DGI?, sentencia del 30/06/09; Sala II, ?Ratti Luis Fernando (TF 13.878-I) c/DGI?, sentencia del 05/02/08). Más aún, con respecto al elemento subjetivo del ilícito, se ha interpretado que se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también 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 (cfr. Sala IV, ?Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)?, expte. 26.495/06, sentencia del 11/03/08, consid. 4). En ese marco, corresponde señalar que en su memorial del recurso de apelación presentado ante el Tribunal Fiscal de la Nación, obrante a fs. 107/119, la actora se agravio de que el Fisco Nacional en su resolución hizo afirmaciones dogmáticas en cuanto al presunto dolo del contribuyente, sin explicar concretamente de qué modo existió una grave incidencia en la determinación de la materia imponible que hicieran presumir la intención de defraudar. En este sentido, cabe señalar que de la lectura de la resolución de la AFIP se extrae que no ha expresado o sólo lo ha hecho escuetamente, las razones por las que la conducta del contribuyente -haber omitido la determinación del impuesto que recae sobre las erogaciones que carecen de documentación -salidas no documentadas- por los periodos fiscales 2006, 2007 y 2008- queda comprendida dentro del indicio de los artículos 46 y 47 inc. a), b) y c) de la ley 11.683, de manera tal que haga operativa la presunción. Por ende, al no quedar demostrado debidamente que la conducta del actor encuadre en dichos incisos, no es posible presumir su dolo, con lo cual la inversión de la carga de la prueba no llegó a operar. Como puede advertirse, se sanciona una conducta dolosa y antijurídicamente deliberada, que se concreta cuando a través del ardid o engaño se presentan declaraciones o liquidaciones que perjudican al Estado con un ingreso tributario menor al que correspondería efectuar (cfr. Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, ?Procedimiento Tributario, Ley 11683 comentada?, 7º Ed. act. y ampl., La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 354). En concreto, aludiendo a la secuencia que caracteriza al obrar fraudulento que subyace en el art. 46 transcripto, este Tribunal ha expresado que "la configuración del ilícito tipificado en este precepto requiere a realización de una conducta que

debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: 1. la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito, 2. un error de la víctima del ilícito, 3. la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito" (Conf. esta Cámara, esta Sala, in re "Kodelja Luis Alberto (TF 24.148-I) c/ DGI", del 07/05/08, in re "Modart SACIF (TF 20.295-I) c/DGI?", del 11/04/2011; Sala II, in re "Ramon Sanchez E Hijos SRL c/ DGI?", del 20/09/2012).

VI. Que, habiendo arribado a este punto, debe valorarse la procedencia de la multa impuesta en vinculación con el incumplimiento de dicha obligación tributaria. En tal sentido, cabe comenzar por destacar que, al confrontarse el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias con el art. 45 o 46 de la Ley de Procedimientos Tributarios, puede observarse que los elementos objetivos que constituyen la salida no documentada no son suficientes para configurar, por sí mismos, todos los requisitos del art. 45 o 46 de la Ley 11.683. Lo cual equivale a ratificar con otros términos que la existencia de una erogación carente de respaldo documental válido, no implica la existencia de una conducta que, de por sí, se subsuma en el tipo infraccional previsto en el artículo 46 de la Ley 11.683 (...) No puede existir duda alguna en cuanto a que, resulta ilícito y reprochable el obrar de quien deliberada e intencionalmente invoca y registra operaciones carentes de toda sinceridad, pero lo cierto es que dichas operaciones ficticias registradas en la contabilidad de un contribuyente, que bien podrían ser el sustento para la imposición de una sanción de defraudación fiscal en el caso de haberse deducido impropriadamente presuntos gastos documentados por dicha documentación irregular, en nada se relacionan con la conducta que genera la obligación de pago del impuesto a las salidas no documentadas. Dicha obligación de pago nace por la realización de una erogación, carente de documentación válida de respaldo, siendo irrelevante que a tal efecto se haya intentado justificar la erogación con comprobantes apócrifos o, lisa y llanamente, sin que se haya intentado justificar la erogación mediante instrumento alguno de respaldo de la misma? (conf. esta Sala, in re "Red Hotelera Iberoamericana SA (TF 14.372-I) c/ DGI?", sentencia del 25/03/08).

Ahora bien, este Tribunal ha sostenido en otra oportunidad que, sin perjuicio de que la salida no documentada no es suficiente para configurar por sí misma la omisión de tributos de los art. 45 o 46, cabe advertir que ello no obsta a que, en determinadas situaciones -dentro de las cuales cabe encuadrar el caso de autos- dichas infracciones sí podrían llegar a concretarse (conf. esta Sala, in re "Modart SACIF TF 20295-I) c/ DGI?", Causa N° 17.376/08, del 11/04/11).

En este sentido, cabe recordar que el art. 2 de la Resolución N° 893/00, establece que el ingreso del impuesto a las ganancias sobre salidas no documentadas "deberá efectuarse dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada". En efecto, al llevarse a cabo el ingreso de dicho tributo se presentará una boleta de depósito o comunicación de pago, cuya naturaleza podría asimilarse a una declaración jurada, según lo prevé el art. 15 de la Ley 11.683 (conf. esta Sala, "Modart SACIF TF 20295-I) c/ DGI?", precedente citado).

Sobre este punto, debe resaltarse que un planteo análogo fue resuelto por la Corte Suprema de Justicia en el precedente "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) C/ DGI?" del 12/10/10 (v. asimismo, CSJN, Causa D. 112. XLV, in re "DGI (autos Ricigliano Luis E.) -TF 16.786-I-?", sentencia del 15/02/11).

En dicha oportunidad, el Máximo Tribunal consideró que "el art. 45 de la 11.683 sanciona con multa al que omitiere el pago de impuestos 'mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas'. El aspecto material de la infracción requiere, entonces, de un resultado disvalioso -la omisión en el pago- conseguido a través de la falta de presentación, o presentación inexacta, de declaraciones juradas. Se encuentra fuera de debate en autos que este último requisito presupone que la ley o la autoridad fiscal han fijado la 'forma' y el 'plazo' para la entrega de las declaraciones juradas, en este último caso en uso de las atribuciones conferidas por el art. 20 de la ley ritual de la materia. En tales condiciones, la controversia queda ceñida a dilucidar si, al momento de perfeccionarse la salida no documentada (año 1995), existían 'forma' y 'plazo' fijados para la entrega de la declaración jurada del tributo autónomo que, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, debe soportar a título propio quien hace la erogación? (Considerando IV del Dictamen de la Procuración General que la Corte hace suyo).

De tal modo, teniendo en cuenta que la Resolución General AFIP N° 893 entró en vigencia a partir del 20/10/00, esto es, con posterioridad al período fiscal cuestionado en el precedente citado (v.gr.: ejercicio fiscal 1995), el Superior Tribunal entendió en aquella oportunidad que "el vacío normativo existente respecto de la 'forma' y 'plazo de presentación' de la declaración jurada correspondiente a la obligación omitida impide tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la Ley 11.683, pues tal subsunción carecería de uno de los elementos requeridos para la figura típica cual es, vale reiterarlo, la falta de presentación o presentación inexacta de la declaración jurada en la 'forma' y 'plazo' fijados por la autoridad de aplicación? (considerando V del Dictamen citado).

En consecuencia, toda vez que en esta causa la atacada refiere a operaciones de ejercicios posteriores a la entrada en vigencia de la Resolución General AFIP 893 (se imputa una omisión de ingreso del impuesto a las salidas no documentadas respecto de los períodos fiscales 2006, 2007 y 2008), no resulta aplicable la solución propuesta por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por lo cual corresponde la aplicación de la multa a ese concepto, en la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683.

VII. Que, de conformidad con la forma en que se decide corresponde distribuir las costas de ambas instancias por su orden (arts. 68, segundo párrafo y 279 del CPCCN) y dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 93.

En mérito a lo expuesto, SE RESUELVE: hacer lugar parcialmente al recurso de

apelación interpuesto y, en consecuencia, revocar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto decide la aplicación de una multa por defraudación fiscal (arts. 46 y 47 de la ley 11.683) ; correspondiendo reencuadrar las conductas imputadas al contribuyente en el tipo infraccional previsto en el artículo 45 de la ley de rito, debiéndose aplicar una multa graduada en el mínimo legal del impuesto omitido por los períodos fiscales en discusión, con la reducción del artículo 49, primer párrafo, de la citada ley. Con costas de ambas instancias por su orden (arts. 68, segundo párrafo y 279 del CPCCN). Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO    CARLOS MANUEL GRECCO    SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ  
013051E