

Delitos Tributarios Evasion Fiscal Ausencia De Dolo Mutua Atenuada

JURISPRUDENCIA

Delitos tributarios. Evasión fiscal. Ausencia de dolo. Mutua atenuada

Se confirma el fallo que modificó la resolución de la AFIP-DGI, reencuadrando la multa aplicada a la firma actora en la figura prevista en el artículo 45 de la ley 11683, dada la insignificancia de la diferencia omitida con relación al total de los impuestos y montos verificados. Buenos Aires, 6 de febrero de 2018. Y VISTOS, CONSIDERANDO: I- Que a fs. 63/66vta. el Tribunal Fiscal de la Nación, luego de desestimar, con costas, las excepciones de prescripción y nulidad opuestas por la parte actora, modificó la resolución dictada por la Jefa (int) de la División Jurídica de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI, de fecha 9/12/2014, reencuadrando la multa aplicada a Jean Express SRL en la figura prevista en el art. 45 de la ley 11683, graduándola en el cincuenta por ciento (50%) del tributo omitido (Impuesto a las Ganancias, periodo fiscal 2008), con la reducción a un tercio que fija el art. 49, primer párrafo de dicha ley. Las costas fueron distribuidas por su orden. El pronunciamiento fue apelado por el Fisco, quien expresó agravios a fs. 74/79, replicados a fs. 84/87vta. II- Que para decidir en el sentido indicado, el Tribunal Fiscal explicó que el hecho que da sustento a la multa aplicada encuentra su origen en la deducción de gastos improcedentes, por haber sido objetada por la fiscalización la veracidad de operaciones concertadas con tres proveedores reputados como apócrifos o presuntamente apócrifos; recordó que en el informe final consta que la empresa aportó, en todos los casos, registros contables, copia de las facturas, remitos recibidos y detalle y documentación de respaldo de los pagos efectuados, sin perjuicio de lo cual el Fisco impugnó las operaciones, en dos casos, por haber sido las empresas incluidas en la base APOC y, en el tercer supuesto, por considerar que no se ha demostrado la veracidad de la operación, teniendo en cuenta la capacidad operativa del proveedor. En la medida en que el contribuyente admitió el ajuste fiscal e ingresó los saldos de impuesto ajustados, tuvo por materializado el aspecto objetivo de la sanción aplicada; sin embargo, en cuanto al elemento subjetivo, entendió que no se hallaba probada la conducta engañosa o maliciosa, ya que la presunción utilizada por el Fisco no había sido acreditada en el caso. III- Que, en sus agravios, el Fisco sostiene que la declaración jurada original del contribuyente fue presentada con un impuesto declarado de \$188.040,35 y que, como resultado de la fiscalización realizada, se detrajo oportunamente la suma de \$95.939,85, lo que implica un porcentaje de evasión equivalente a más del 50% del impuesto original. Postula que en el caso se encuentra acreditada la presunción establecida en el art. 47, inc. b), ya que se han consignado datos inexactos que implicaron una ?grave incidencia? en la determinación de la materia imponible, es decir, una amplia diferencia entre lo declarado y lo evadido. Señala que justamente la documentación aportada por el contribuyente es el sustrato fáctico de la presunción y que la colaboración prestada es una conducta posterior a la configuración de la infracción. IV- Que, para el examen de la apelación, cabe señalar que, en el caso, no se discute que el contribuyente conformó el ajuste fiscal y presentó las declaraciones juradas rectificativas. De este modo, queda comprometida su responsabilidad por la inexactitud de sus declaraciones, en la medida en que la conformidad dada implica reconocer que las declaraciones juradas primitivas no se correspondían con la realidad impositiva (en el mismo sentido, esta Sala, expte. nro. 36595/2012 ?Parras y Gamero Juan (TF 34197-I) C/DGI?, del 13/02/2013; nro. 28216/2013, ?Transportes Trans Sur SRL (TF 27198-I) c/ DGI?, del 29/11/2013 y nro. 65666/2015, ?Perales Aguiar SA TF 39601-I c/ DGI?, del 8/11/2016; Sala IV, expte. nro. 31.497/06, ?Cabañas del Sur (TF 23.839-I) c/D.G.I.?, del 20/04/10; y Sala II, nro. 26.385/04, ?Transportes Tomassini SRL (TF 21.781-I) c/ DGI?, del 17/05/07). V- Que, en lo que concierne al aspecto subjetivo de la infracción, es adecuado recordar que mientras que el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o 1998) tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la culpa del contribuyente, correspondiéndole a éste probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena, por el art. 46 se describe una conducta de naturaleza dolosa, que impone al Fisco la carga de acreditar la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas por lo que ambas normas no difieren en punto al alcance de la materialidad de la conducta en ellas reprochada, diferenciándose sólo en razón del elemento subjetivo, requiriendo la segunda la intencionalidad de esa conducta como presupuesto de procedencia del agravamiento de la pena que ella contempla (cfr. esta Sala, causa nro. 17835/2013, ?FAC MAT SRL (TF 25828-I) c/ DGI?, sentencia del 12/09/2013 y Sala I de esta Cámara, nro. 33493/98, "IBBILCO S.R.L. (TF15683-I) c/ DGI?, del 5/10/04; entre muchas otras). La configuración del ilícito presupone, entonces, no sólo la intención de evadir el pago del impuesto, sino también la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima, desde que 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). VI- Que el artículo 47 de la ley 11683 dispone que se presume, salvo prueba en contrario, que existe dicha voluntad cuando medie una grave contradicción entre los libros,

registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas (cfr. inc. a), cuando en la referida documentación se consignen datos inexactos que supongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible (inc. b), si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de una manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias aplicables al caso (inc. c), en caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficiente, cuando carezca de justificación (cfr. inc. d) y cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio (cfr. inc. e). Así, una vez probado por el organismo fiscal el hecho descripto en alguno de los incisos, se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, permitiendo, por ende, tener por cierto que se obró en fraude al fisco. Y es aquí donde se dispensa al organismo fiscal de la prueba del hecho presumido, recayendo sobre el contribuyente la prueba de la inexistencia de la intención de defraudar. VII- Que el recurso no puede ser admitido. Ello es así toda vez que en numerosas oportunidades se ha resuelto que si los datos con base en los cuales se practicó el ajuste surgieron de la documentación aportada por la propia actora, que la diferencia cuestionada resulta insignificante en relación al total de los impuestos y montos verificados y que aquélla carece de antecedentes infraccionales, resulta procedente considerar que las omisiones incurridas resultaron fruto de una negligencia culposa y no de una maniobra expresamente urdida con el objeto de defraudar al Fisco? (esta Sala, expte. nro. 31670/2005, ?Lin Zhenkui c/ EN AFIP Resol 333/05 (RCEN) s/DGI?, del 30/6/2011; nro. 17835/2013, ?FAC MAT SRL (TF 25828-I)?, ya citado; nro. 46103/2015 ?EDZ Y ASOC SA c/ DGI?, del 23/2/2016, v. también, Sala IV de esta Cámara, ?Hernanco S.A. -TF 19.429-I- c/DG.I.? sentencia del 24-3-2006). En el caso, como ha señalado el Tribunal Fiscal de la Nación, el recurrente no posee antecedentes, prestó amplia colaboración durante la inspección y se han compulsado sus registros contables y documentación; asimismo, no obstante la cuantía del ajuste, del informe final de inspección (v. fs. 10/22 de las actuaciones administrativas, en especial fs. 15/16) surge que la fiscalización ha impugnado las operaciones efectuadas con dos de los tres proveedores objetados sólo por encontrarse éstos en la base APOC y, la restante, por entender que no fue acreditada la veracidad de la operación en atención a la capacidad operativa del contribuyente, descartando sin mayor explicación la documentación de respaldo que había sido aportada por la inspeccionada (remitos, mayor contable de la cuenta con el proveedor, detalle y documentación de los pagos). Por otro lado, no es posible otorgar los efectos que el Fisco pretende al hecho de que el contribuyente hubiera conformado el ajuste y presentado la declaración jurada rectificativa. Es que el dolo no se presume (esta Sala, expte. nro. 1602/2013, ?López Mariana (TF 32308-I) C/DGI?, del 6/8/2013; nro. 36678/2012, ?Job Servicios Integrales Para Empresas SA (TF 24542-I) c/ DGI?, del 4/2/2014; nro. 27632/2013, ?Crecenti, Oscar Daniel (TF 31473-I) c/ DGI?, del 4/2/2014, entre otros; v. también, Sala IV, ?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) y, además, la presentación de la DDJJ rectificativa no constituye, por sí misma, elemento suficiente para presumir la existencia de una conducta fraudulenta por parte de la actora (en el mismo sentido, esta Sala, expte. nro. 35607/2010 ?Plantel SA (TF 28204-I) C/DGI?, del 12/7/2013) ya que la declaración jurada original sólo puede ser apreciada como inexacta más nunca como engañosa, y el hecho de que el contribuyente hubiese presentado la declaración jurada rectificativa después de la inspección no demuestra ninguna voluntad defraudatoria (conf. esta Sala, expte. nro. 1659/2013, ?Weiss Leandro Segismundo (TF 34172-I) c/DGI?, del 11/6/2013 y Sala I de esta Cámara, causas ?Redolfi, Alonso c/DGI? del 22/9/98; ?Norma y Dora Strella de Strella N y Strella D c/DGI? del 2/3/06; ?Chambers SA (TF 17027-I) c/DGI? del 23/8/07; Sala IV, ?Martín Arrondo SRL (TF 21798-I) c/DGI? del 5/7/07). Por ello, y toda vez que la sola mención del art. 46 de la ley de procedimiento tributario, sin descripción del comportamiento fraudulento, no puede transformar automáticamente la conducta descripta como dolosa, dado que no se advierte elemento alguno que justifique presumir la existencia de una conducta fraudulenta por parte de la actora; por ello, y al no encontrarse acreditado en el sub examine en forma fehaciente el dolo del contribuyente, aunque sí la omisión de impuestos a la que se refiere el art. 45 de la ley 11.683, resulta acertado el reencuadre de la conducta en esta última norma efectuado en la anterior instancia. VIII- Que, con respecto al régimen de las costas, en virtud de la existencia de vencimientos parciales y mutuos, de conformidad con lo normado por el art. 71 del código procesal y por el art. 184 de la ley 11.683 corresponde desestimar también dichos agravios y confirmar la sentencia apelada que las distribuye en el orden causado (en el mismo sentido, expte. nro. 27403/2012 ?Jiménez Celso (TF 23208-I) C/DGI?, del 1/3/2013), criterio que también debe ser seguido para las de esta instancia (art. 68, segundo párrafo del CPCCN). Por las razones expuestas, SE RESUELVE: confirmar la sentencia apelada. Las costas de alzada se distribuyen por su orden. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL GRECCO SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

027951E