

Evasion Del Impuesto A Las Ganancias

JURISPRUDENCIA

Evasión del impuesto a las ganancias

En el marco de una

causa por infracción a la ley 24769, se confirma la resolución por el cual se dictó el auto de sobreseimiento del imputado con relación al hecho supuesto de evasión del Impuesto a las Ganancias. Buenos Aires, 12 de octubre de 2017. VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto a fs. 1037/1043 por la representación de la querrela (A.F.I.P.-D.G.I.) contra el punto I de la resolución de fs. 1033/1036 vta., por el cual se dictó el auto de sobreseimiento de R.E.K. con relación al hecho supuesto de evasión del Impuesto a las Ganancias a cuyo pago A. L. W. A. S.A. habría estado obligada por el período fiscal 2008. El recurso de apelación interpuesto a fs. 1044/1044 vta. por la defensa de R.E.K. contra el punto IV de la resolución de fs. 1033/1036 vta., por el cual se dispuso no imponer el pago de las costas a ninguna de las partes del proceso. Los memoriales de fs. 1050/1059 vta. y 1060/1061, por los cuales la representación de la querrela (A.F.I.P.-D.G.I.) y la defensa de R.E.K., respectivamente, informaron por escrito en la oportunidad prevista por el artículo 454 del C.P.P.N. Y CONSIDERANDO: La señora juez de cámara Dra. Carolina L. I. ROBIGLIO y el señor juez de cámara Dr. Roberto Enrique HORNOS expresaron: 1°) Que, por la resolución recurrida el juzgado de la instancia anterior dictó el auto de sobreseimiento de R.E.K. por inexistencia de delito, en los términos del art. 336, inciso 3°, del C.P.P.N., por aplicación del criterio establecido por el voto de quienes suscriben el presente en el pronunciamiento del Reg. N° CPE 1694/2014/2/CA1, res. del 10/2/17, Reg. Interno N° 43/17 de esta Sala "B", por el cual este Tribunal revocó el auto de procesamiento que había dictado el juzgado "a quo" respecto del nombrado a 692/707 vta. de estas actuaciones, dejando a salvo la opinión contraria de aquel juzgado exteriorizada por el auto de procesamiento mencionado. 2°) Que, por el voto mencionado, se estableció: "...4°) Que, una declaración jurada es engañosa cuando contiene datos falaces, cuando procura hacer ver como verdadero algo que no lo es. Para evaluar la veracidad de la declaración jurada cuestionada, en el caso concreto es menester recordar las reglas generales de liquidación del Impuesto a las Ganancias y la forma de computar las deducciones, a cuyo fin corresponde referirse a los arts. 17 y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, de los que se sigue que para establecer la ganancia neta sujeta al impuesto, se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o para mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita la propia ley, en la forma que la misma disponga; en cuanto a los gastos cuya deducción admite la ley, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto, y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina, vale decir que las ganancias alcanzadas por el gravamen se determinan deduciendo los gastos necesarios para obtenerlas. En el caso no estaría cuestionado que las facturas de compras de mercadería cuya deducción cuestiona el fisco se trata de compras de miel de abejas, que es una materia prima principal de la actividad desarrollada por A. L. W. A. S.A. Por otro lado, del listado de proveedores monotributistas agregado a fs. 331/398 del "cuerpo 2 ganancias", de la Actuación N° 10.910-355-2014, acompañado por la A.F.I.P.-D.G.I., surge que A. L. W. A. S.A. habría comprado grandes cantidades de aquel producto a aquellos proveedores en el período 2008, motivo por el cual estaría verificado que se trata de un gasto deducible de acuerdo a la mecánica de liquidación del tributo reseñada someramente por los párrafos anteriores. 5°) Que, el art. 36 de la R.G. 2150/06 (B.O. 2/11/06), vigente en la época de los hechos -actualmente reemplazado por el art. 36 de la R.G. 2746/10 (B.O. 6/1/10)-, contiene unos parámetros para que la administración tributaria atribuya el carácter de recurrentes a las compras a algún proveedor, en función de la limitación cuantitativa establecida en el Régimen Simplificado. Sin embargo, no puede entenderse que se trate de una modificación por vía reglamentaria de una norma legal en cuanto a los conceptos deducibles en el Impuesto a las Ganancias. Entenderlo de otra manera implicaría admitir una alteración en la base imponible del Impuesto a las Ganancias, ya que por la limitación establecida en el art. 29 del Anexo de la Ley del Régimen Simplificado se estaría impidiendo al sujeto obligado deducir gastos efectivamente realizados y que habrían sido necesarios para obtener o conservar la ganancia gravada, de modo que el tributo no solamente estaría alcanzando las ganancias, sino también parte de los gastos. Debe tenerse presente que sólo la ganancia neta es la que exterioriza la capacidad contributiva, base de la razonabilidad del tributo. En este orden tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable, como requisito de validez de todo gravamen (Fallos 312:2467). Por estos motivos, si los gastos que la norma analizada obstaculiza deducir, fueron efectivamente realizados, tienen vinculación con la renta alcanzada por el gravamen, en el mismo período fiscal y sin limitación en la ley del tributo, el impedimento de deducción derivado de la reglamentación del Régimen Simplificado, se traduciría en una alteración de la base imponible y por lo tanto en una exacción carente de sustento legal (confr. "Mera", C.C.A.F., Sala V, rta. el 12/7/2011). En ese mismo caso, ha sostenido la Corte Suprema de Justicia de la Nación que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas y que constituyen gastos deducibles en el Impuesto a las

Ganancias, por motivos estrictamente formales, importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de validez (M. 1328. XLVII, ?Mera, M.A. (TF 27080-I) c/DGI', sentencia del 19/3/2014). Por tales motivos, los parámetros del art. 36 de la R.G. 2150/06, vigente en la época de los hechos, destinados a la administración tributaria son sólo indicativos para esta instancia y no impiden acreditar el carácter de recurrente de cada proveedor por otros medios. Como quedó expuesto, A. L. W. A. S.A. le compró una gran cantidad de miel a cada uno de los productores adheridos al Régimen Simplificado detallados a fs. 331/398 del ?cuerpo 2 ganancias', de la Actuación N° 10.910-355-2014, acompañado por la A.F.I.P.-D.G.I., que fueron considerados por aquella contribuyente como recurrentes siendo que se trataba de la totalidad de su producción anual de miel. Por otro lado, la A.F.I.P.-D.G.I. no cuestionó ni la existencia de las ventas de miel, ni el monto pagado, ni la atribución de esas compras al período fiscal analizado, ni que la mercadería haya sido abonada realmente, ni que la miel sea una materia prima para la contribuyente A. L. W. parte de los proveedores, por lo que no puede sostenerse que las facturas sean apócrifas. 6°) Que, partiendo de la regla de la autonomía de la voluntad ha de analizarse la posibilidad de los contribuyentes de configurar sus relaciones jurídicas de la manera que les resulte fiscalmente menos onerosa. El artículo 12 del Código Civil y Comercial indica que la voluntad privada no puede derogar las leyes en cuya observancia está interesado el orden público. De tal forma, en tanto el sujeto no utilice para plasmar sus operaciones una vía jurídica impropia de acuerdo al fin pretendido, el rodeo realizado para evitar la limitación a las deducciones ya citado, no implica en el caso, la utilización de una forma artificial, no involucra un engaño, ni enmascara la realidad, sino la utilización de formas legítimas con el fin de lograr el resultado económico buscado, pero bajo menor rigor tributario. Debe tenerse presente que los contribuyentes no tienen el deber de configurar sus negocios privados bajo la forma jurídica que conlleve mayor recaudación en tanto la forma utilizada no sea artificial y no vulnere el fin de la norma tributaria. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que ?...no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal...' (Fallos 241:210). En síntesis, no está acreditado en el caso que las facturas sean apócrifas, ni está probado que la declaración jurada presentada sea engañosa, lo que no implica que no pueda corresponder un ajuste en el plano procedimental fiscal e infraccional, materia ajena a esta instancia. 7°) Que, por consiguiente, la resolución recurrida debe ser revocada, sin que resulte necesario ingresar a los demás agravios introducidos por el recurso de apelación, pues en el marco descripto no se aprecia el despliegue de algún ardid o engaño en los términos que se establecen por el art. 1 de la ley 24.769 para que pueda tipificarse el hecho imputado a R.E.K. en aquel delito...?. 3°) Que, por consiguiente, los agravios expresados por el recurso de apelación interpuesto por la parte querellante a fs. 1037/1043, por los cuales se reiteran los argumentos que sustentaron la denuncia, sobre la base de un criterio de interpretación diferente al establecido por este Tribunal, no pueden tener una recepción favorable. 4°) Que, por el art. 530 del C.P.P.N. se prevé que mediante toda resolución por la cual se ponga término a la causa o a un incidente se deberá resolver sobre el pago de las costas procesales. Asimismo, por el art. 531 de aquel cuerpo normativo se establece que las costas serán a cargo de la parte vencida, pero el tribunal podrá eximirla, total o parcialmente, cuando hubiera tenido razón plausible para litigar. En este caso, por el punto dispositivo IV de la resolución recurrida el juzgado ?a quo? dispuso no imponer las costas a ninguna de las partes del proceso. 5°) Que, si bien sobre este punto de la decisión por la resolución dictada en la instancia anterior no se expresó motivo alguno, la defensa de R.E.K. no se agravió por aquella falencia sino por considerar que ?...La resolución que se impugna, no aplica los criterios de derrota establecidos por el citado art. 531 del Código Procesal Penal de la Nación...? y que: ?...resulta muy difícil comprender el motivo por el cual se exime de la imposición de costas, puesto que en ningún momento se informa cuál habría sido la hipotética razón plausible para litigar por parte de la AFIP...?, por lo cual solicitó que ?...se confirme la resolución impugnada en cuanto sobresee a [R.E.K.] y se revoque la forma en que se impusieron las costas...? (confr. fs. 1044; párrafos anteúltimo y último, y fs. 1061, párrafo primero, la transcripción es copia textual del original). 6°) Que, en este caso, si bien la causa concluyó con el dictado de un auto de sobreseimiento respecto de R.E.K. en los términos del art. 336, inciso 3°, del C.P.P.N., se trató de la investigación de un hecho de evasión de una suma importante, la sospecha que habría motivado la denuncia y la asunción del rol de querellante por parte de la A.F.I.P.-D.G.I. al momento de aquella presentación podía estimarse fundada y la imputación fue sostenida por el Ministerio Público Fiscal como admitida por el juzgado de la instancia anterior. Por lo expresado, la exención del pago de las costas a la querrela por parte del juzgado ?a quo? por la actuación de aquella en la instancia anterior no resulta irrazonable, pues aquel juzgado consideró justificada la imputación. Por este motivo, también debe ser confirmado lo dispuesto por el punto IV de la resolución recurrida. 7°) Que, con relación a las costas procesales correspondientes a esta instancia, se advierte que en el momento en el cual la representación de la querrela interpuso el recurso de apelación de fs. 1037/1043 la mayoría de este Tribunal ya había establecido el criterio recordado por el considerando 2° del presente, por lo que no resulta aplicable la excepción a la regla general establecida por el art. 531 del C.P.P.N. Diferente es el caso del recurso de apelación interpuesto por la defensa de R.E.K. contra lo dispuesto por el punto IV de la resolución recurrida, pues al haberse apartado el juzgado ?a quo? de la regla general

en materia de costas que surge del art. 531 del C.P.P.N., resulta razonable que aquella defensa haya considerado que tenía una razón plausible para reclamar la revocatoria de aquel punto. El señor juez de cámara Dr. Marcos Arnoldo GRABIVKER expresó: Que, en atención al resultado de la votación precedente, expedirse resulta inoficioso. Por ello, por mayoría, SE RESUELVE: I. CONFIRMAR los puntos dispositivos I y IV de la resolución recurrida. II. CON COSTAS a la querrela en la medida de cuanto recurrió (arts. 530, 531 y ccs. del C.P.P.N.). Regístrese, notifíquese, oportunamente comuníquese de conformidad con lo dispuesto por la resolución N° 96/2013 de Superintendencia de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, y devuélvase. Fecha de firma: 12/10/2017 Alta en sistema: 13/10/2017 Firmado por: MARCOS ARNOLDO GRABIVKER, JUEZ DE CAMARA Firmado por: ROBERTO ENRIQUE HORNOS, JUEZ DE CAMARA Firmado por: CAROLINA ROBIGLIO, JUEZ DE CAMARA Firmado(ante mi) por: FEDERICO ROLDAN, SECRETARIO DE CAMARA
026245E