

Delito De Evasion Fiscal Simple Impuesto Al Valor Agregado

JURISPRUDENCIA

Posadas, a los 26 días del mes de septiembre de 2019.

Y VISTOS: El presente expediente, registro N° FPO 2208/2019/CA1 en autos: ?LEZCANO, HECTOR EVELIO S/ INFRACCION LEY 24.769?; y CONSIDERANDO: 1) Que, arriban estos actuados a conocimiento y decisión de este Tribunal con motivo del recurso de apelación interpuesto por el Representante del Ministerio Público Fiscal a fs. 32/34vta. contra la decisión recaída a fs. 24/30vta.. En el fallo referido la Señora Magistrada de la instancia que antecede resolvió SOBRESER TOTAL Y DEFINITIVAMENTE al contribuyente Héctor Evelio LEZCANO en orden a la supuesta comisión del delito de Evasión Fiscal Simple en el Impuesto al Valor Agregado, por los períodos fiscales 06 a 12/2016 y 01 a 12/2017, por las sumas de \$602.660,55 y \$2.611.965,79, respectivamente, en razón de que los hechos investigados no encuadran en una figura legal (art. 1° de la Ley 24.769, actual art. 1° del régimen penal tributario instaurado por ley 27.430 -art 279y art. 336 inc. 3° del C.P.P.N.); con la expresa salvedad que la formación de la presente causa no afecta el honor y buen nombre del que hubiere gozado. Para arribar a esta decisión, la jueza consideró que: ?...Que, en tal sentido he de adelantar sobre la base de las circunstancias y constancias obrantes que no puede aseverarse que dichas presentaciones en cero hayan adquirido per se las características requeridas por el tipo previsto en el artículo 1° del régimen penal, ahora instaurado por ley 27.430. En efecto, como ha sido más arriba mencionado, la figura delictiva enrostrada requiere la existencia de ardid, cualidad que no concurre en el caso bajo estudio toda vez que conforme se señalara, ha sido la información obrante en poder del contribuyente y puesta por este a disposición del fisco, la que ha permitido realizar los ajustes correspondientes y determinar las sumas a ingresar. Dicha documentación no presentó irregularidades ni inconsistencias y reflejó fielmente la verdadera situación frente al gravamen en relación a los períodos cuestionados. En definitiva, representó la base sobre la cual se determinó la deuda que fue conformada íntegramente por Lezcano e ingresada luego en un plan de pagos. (Cfr. Informe Final de Inspección fs. 239/244 Cuerpo de Actuación N° 111369152018, O.I. 1.672.036, Cuerpos de Fiscalización y Declaración Testimonial del Inspector Fernando J. Bustos de fs. 22/23). De esta forma concluyó que: ?...para la configuración del delito de evasión tributaria el contribuyente debe tener en miras ocultar su real capacidad contributiva con el propósito de evitar el pago total o parcial del impuesto. ?...El incumplimiento sólo interesa al derecho penal cuando se concreta mediante el despliegue de acciones u omisiones fraudulentas que persiguen en forma directa el no ingresar las rentas o aportes exigibles, cuando se concreta un ardid idóneo, la ocultación maliciosa, para el engaño u error, pero nunca cuando se lleva una contabilidad conforme a derecho, con toda claridad, y de la que su sola compulsión permite con simpleza y evidencia verificar que no se ha cumplido con un pago debido...? (confr. Riquert, Marcelo A., Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario, 2° ed., Ediar, 2004, Buenos Aires, pág. 47)...?.

2) Que en oportunidad de motivación el recurso, el recurrente desarrolló su postura sobre la base de las directivas del Procurador General de la Nación vertidas en la Resolución 18/18 en concordancia con la Resolución 5/12 respecto del aumento de los montos establecidos por la Ley 27.430 que a criterio del impugnante constituye un mero ajuste habida cuenta de que no existe modificación alguna sobre la valoración social que el legislador efectúa. Asimismo se agravia por cuanto considera que no corresponde aplicar la ley 27.430 retroactivamente (32/34vta.). Al momento de presentar el memorial, luego de describir la plataforma fáctica, el Sr. Fiscal General sostuvo que el hecho sigue siendo típico, antijurídico y culpable y tiene los mismos componentes, habiendo variado solamente por razones económicas los montos establecidos en la Ley. Respecto de la existencia de ardid o engaño requerida por el tipo penal indicó que las declaraciones juradas de ?sin movimiento? o ?en cero? presentadas por el obligado son constitutivas de las ?declaraciones maliciosas, ocultaciones engañosas, o cualquier otro ardid o engaño? contempladas en el art. 1 del Régimen Penal Tributario. 3) Que de conformidad a las constancias de fs. 35, 36, 37, 38, 41, 42, 43, 44 y 51/60vta., el recurso de apelación ha sorteado el examen de admisibilidad formal, fueron practicadas las notificaciones de rigor y el interesado cumplimentó el término de audiencia establecido por el art. 454 del C.P.P.N., todo lo cual habilita a este Tribunal a emitir pronunciamiento. 4) Que, en el sub examine, Lezcano fue denunciado por la AFIPDGI por la presunta comisión del delito de evasión previsto y penado en el art. 1 de la Ley 24.769 (vigente al momento del hecho); enunciándose como maniobra delictiva la presentación de declaraciones juradas de 18 períodos consecutivos del IVA en las que se volcaron datos inexactos puesto que fueron presentadas sin movimiento (CERO). Adujo también que al efectuarse la fiscalización pudo advertirse la falacia de la información, logrando ocultar su verdadera capacidad contributiva y engañar al erario público pagando menos de lo que correspondía tributar (véase fs. 4/15). El hecho típico penado por el art. 1 de la ley penal tributaria se configura por el incumplimiento doloso del pago de obligaciones tributarias, empleando para ello declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño. La jurisprudencia considera que: ?...en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la presentación de declaraciones

juradas por las cuales se declararon datos falsos...podrían constituir, en principio, un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, ocultando la realidad económica del contribuyente y la obligación de aquél de tributar (confr., en lo pertinente, Regs. Nos. 407/05, 240/06 y 962/06, entre otros de esta Sala 'B')..." (confr. Regs. Nos. 361/07, 120/11, 116/12 y 440/13, entre muchos otros de esta Sala "B") (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B Cita Online: AR/JUR/38258/2014). Por otro lado, la doctrina afirma que: "...la declaración jurada sin movimiento no constituye, por sí sola, un ardid suficiente para eludir el control del organismo recaudador (...) El ilícito tributario tanto en su forma comisiva como en su modalidad omisiva, sólo contempla aquellas conductas que efectivamente atenten gravemente contra el bien jurídico protegido mediado ardid o engaño..." (cfr. SEQUEIRA, Marcos Alberto, 'Régimen Penal Tributario Ley 24.769 con la reforma de Ley 26.735', Tomo I, La Ley, pág. 45). Es decir que habrá que ponderar en cada caso la existencia de elementos de convicción que, junto a la presentación defectuosa de la declaración jurada, permitan tener por configurado el ardid o engaño de entidad suficiente para inducir a error al Fisco, ello así bajo el régimen de autodeterminación de tributos que rige en nuestro país (art. 11 Ley 11.683). Así, del pormenorizado análisis de las constancias de la causa, surge que el Fisco en fecha 5/4/18 inició una fiscalización en el marco de la OI N° 1.672.036 iniciada en fecha 05/04/2018 que comprendió el impuesto al valor agregado periodos fiscales 062016 a 022018. Asimismo, solicitó al contribuyente que aporte de los libros IVA compras y ventas (2016 a 02/2018), documentación respaldatoria de compras y medios de pago utilizados para la cancelación de las mismas, los que fueron entregados en fecha 13/4/18 (ver fs. 7 y 2, 3, 5 y 240 de las actuaciones administrativas). Del informe final de la fiscalización se puede concluir que: a) Las compras registradas en Libro IVA compras guardan relación con las informadas en bases del organismo y las ventas registradas en Libros IVA ventas son superiores a las acreditaciones bancarias (netas de transferencias entre cuentas). Sin observaciones; b) las ventas declaradas son superiores a las acreditaciones bancarias (netas de transferencias entre cuentas). Sin observaciones; c) Compras: habiendo aportando el contribuyente caja voluminosa con los comprobantes de compras realizadas durante los periodos fiscalizados; se procedió al control selectivo de mismas a fin de establecer la vinculación de las compras con la actividad gravada, sin observaciones al respecto; se siguió idéntico criterio para las ventas; d) El día 9 de agosto de 2018 el contribuyente presentó declaraciones juradas rectificativas del IVA incorporando las compras y ventas realizadas con la consecuente exteriorización de créditos y débitos fiscales, determinando saldos a ingresar en algunos periodos fiscales. El informe aclara que las presentaciones fueron efectuadas en forma previa a la puesta a consideración de los ajustes definitivos; e) Lezcano se adhirió a un plan de pagos N° K923499 el que se encuentra vigente -véase fs. 8 vta. del ppal. y el informe final de fiscalización que luce a fs. 239/244 de las actuaciones administrativas.. Así las cosas, hemos de concluir que no existió por parte de Lezcano maniobra ardidosa de entidad suficiente como para inducir a error al Fisco, lo que se demuestra de la prueba documental agregada al expediente. Se corrobora también por los dichos del inspector Bustos quien prestó testimonial a fs. 22/23 y dijo: "...Durante la fiscalización se cotejó la documentación aportada por el Sr. Lezcano con los datos obrantes en el sistema del organismo sin que haya inconsistencias al respecto. Las operaciones comerciales que realizó durante ese período estaban debidamente registradas conforme documentación aportada, consistente en los libros IVA COMPRAS e IVA VENTAS y extractos bancarios aportados por el contribuyente, todo ello sin inconsistencias. Se le requirió que aporte los contratos celebrados con la Unidad Ejecutora Provincial relativos a obras realizadas en la provincia de Misiones para controlar que la operatoria referida por el contribuyente existiera. Tampoco fueron detectadas diferencias. Se informa al contribuyente sobre el estado de la fiscalización, el que arrojó un saldo que debía ingresar a favor del fisco lo cual se volcó en las respectivas declaraciones juradas rectificativas de las que originalmente fueron presentadas en cero, saldos que se advierten a fs. 242 y 243 del informe final de inspección, en poder del juzgado. A raíz de ello el contribuyente presentó las declaraciones juradas y adhirió a un plan de pagos. PREGUNTADO: Para que diga el testigo si los ajustes se hicieron solamente en base a la información suministrada por el contribuyente o se solicitó información a terceros. CONTESTA: La tarea se desarrolló con la información con la que contaba el fisco más la que aportó el contribuyente, lo que fue cotejado sin observaciones a realizar...?. Se colige de lo expuesto que si bien Lezcano omitió declarar correctamente el IVA en los periodos bajo análisis, su colaboración durante toda la fiscalización; la correcta registración en los libros contables de IVA compras y ventas y la presentación de declaración jurada rectificativa elaborada en función de la documentación que entregó a la AFIP al serle requerida, permite sostener que asiste razón a la magistrada cuando sostiene el temperamento desvinculante, toda vez que no existen elementos que permitan tener por acreditado el ardid o engaño de entidad suficiente para tener por configurada la figura delictiva denunciada. Que frente al cuadro de situación indicado y, como bien se señaló, los argumentos desarrollados por el apelante no introducen nuevos aspectos que permitan apartarse de los criterios jurisprudenciales referenciados, a lo que se suma que la decisión recaída se ajusta en un todo a las constancias agregadas a la causa. En mérito de lo expuesto, esta Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Posadas, RESUELVE: 1) NO HACER LUGAR al recurso de apelación deducido a fs. 32/34vta. 2) CONFIRMAR el pronunciamiento obrante a fs. 24/30vta.. REGÍSTRESE. NOTIFÍQUESE conforme lo dispuesto por las Acordadas 31/11 y 38/13 de la C.S.J.N.,

hágase saber a la Dirección de Comunicación Pública (Acordada 15/13 de la C.S.J.N.). Cumplido, remítanse los autos al Tribunal de Origen. Fdo. Dr. Mario Osvaldo Boldu- Dra. Ana Lía Cáceres de Mengoni (Jueces) Ante Mi Dra. Ruth María Ponce de León (Secretaria de Penal Tributario). 077323E