

Impuesto A Las Ganancias Presunta Evasión Ley 24769

JURISPRUDENCIA

Buenos Aires, 15 de noviembre de 2019. VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por la defensa de M. A. L. a fs. 31/38 del presente contra la resolución de fs. 17/27 vta. de este incidente, por la cual se dictó el auto de procesamiento, sin prisión preventiva, respecto del nombrado, y se dispuso trabar un embargo sobre los bienes de aquél hasta cubrir la suma de \$ 11.000.000. El memorial presentado por la defensa de M. A. L. a fs. 59/60 del presente incidente en la oportunidad prevista por el art. 454 del C.P.P.N. Y CONSIDERANDO: 1°) Que, por la resolución recurrida, el señor juez ?a quo? dictó el auto de procesamiento, sin prisión preventiva, de M. A. L. por considerarlo ?prima facie? autor penalmente responsable del delito previsto por el art. 1° de la ley 24.769 (texto según ley 26.735), en orden a la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias del ejercicio anual 2012 a cuyo pago estaría obligada RED CLUSTER S.A. Asimismo, se decretó el embargo sobre los bienes de M. A. L. ,hasta cubrir la suma de once millones de pesos (\$11.000.000). 2°) Que, por el recurso interpuesto, la defensa de M. A. L. se agravió de la resolución recurrida por estimar que no se encontraría debidamente acreditada la materialidad del hecho atribuido al nombrado, pues a su criterio la imputación efectuada se basa en presunciones y ficciones que no alcanzarían para sustentar el estado de certeza necesario para el dictado de un auto de procesamiento. También cuestionó los elementos en base a los cuales el juzgado de la instancia anterior arribó a la determinación del monto presuntamente evadido, el cual a criterio de aquella parte, no alcanza la condición objetiva de punibilidad establecida por la ley 27.430. Asimismo, sostuvo que el monto del embargo decretado sobre los bienes de L. resulta desmedido. Por otro lado, la defensa de M. A. L. no efectuó ningún cuestionamiento sobre la participación atribuida a aquél por el pronunciamiento recurrido. 3°) Que, por las actuaciones obrantes en los autos principales y la documentación reservada por secretaría surge que el 6 de noviembre de 2013, se inició la fiscalización a RED CLUSTER S.A. respecto del Impuesto a las Ganancias correspondiente a los periodos anuales 2011 y 2012 bajo la orden de intervención N° 892.892, por cuanto con relación a aquel impuesto no se habrían presentado las declaraciones juradas respectivas, mientras que con relación al Impuesto al Valor Agregado se habrían presentado las declaraciones juradas por las cuales se exteriorizaron ventas por elevados montos. Con posterioridad se amplió la fiscalización con relación al IVA por los períodos 06/2011 a 12/2012. La contribuyente no contestó los requerimientos efectuados por la A.F.I.P.-D.G.I. y luego de tomar conocimiento de la quiebra de RED CLUSTER S.A., decretada en 2 de junio de 2015, la A.F.I.P.-D.G.I. requirió al síndico interviniente en aquélla, la documentación contable de la contribuyente, la cual no había sido puesta a disposición del órgano concursal, por lo que el organismo recaudador determinó los ingresos gravados en base a las acreditaciones y las transferencias bancarias verificadas en la cuenta corriente con la que operaba aquella contribuyente, a las bases de datos con las que cuenta aquel organismo y también habría circularizado a otros contribuyentes. Durante la fiscalización, la A.F.I.P.-D.G.I. detectó que RED CLUSTER S.A. había presentado las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales enero a diciembre de 2012 por las cuales se habrían computado créditos fiscales en exceso y ventas en defecto, toda vez que se detectaron acreditaciones bancarias superiores a las declaradas, las cuales fueron consideradas como ventas omitidas. Por el procedimiento administrativo de determinación de oficio efectuado, el organismo recaudador estableció que la evasión presunta del Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2011 ascendía a la suma de \$ 442.863,02, la del ejercicio fiscal 2012 a \$ 1.932.668,99 y la del Impuesto al Valor Agregado por el ejercicio anual 2012 alcanzaría la suma de \$ 1.050.178,07. El juzgado de la instancia anterior dispuso el sobreseimiento de M. A. L. y de RED CLUSTER S.A. con relación a los hechos de evasión del Impuesto a las Ganancias por el ejercicio 2011 y del Impuesto al Valor Agregado por el ejercicio anual 2012, por aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, decisión que fue confirmada por este Tribunal por el pronunciamiento del CPE 1117/2017/1/CA, del 21/12/18, Reg. Interno N° 1116/18. 4°) Que, con relación al hecho por el cual se dictó el auto de procesamiento de M. A. L., esto es la evasión presunta del Impuesto a las Ganancias por el ejercicio anual 2012, el juzgado de la instancia anterior tuvo en cuenta que RED CLUSTER S.A. habría omitido la presentación de la declaración jurada correspondiente a la fecha de su vencimiento (17/05/2013), y luego del inicio del proceso de fiscalización, el 10/02/2015, presentó la declaración jurada sin movimiento, es decir en cero (0). 5°) Que, por numerosos pronunciamientos anteriores de este Tribunal, con una integración parcialmente distinta de la actual, se ha establecido que la determinación tributaria es ?...el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeatur), quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur)...? (confr. Héctor B. VILLEGAS, ?Curso de finanzas, derecho financiero y tributario?, Editorial Astrea, 8° edición, Buenos Aires, 2002, pág. 395). En este sentido, por el art. 11 de la ley 11.683, se establece: ?...la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se

efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos...?. Por lo tanto, ¿...la declaración por el sujeto pasivo o declaración jurada tiene el carácter de norma general en nuestro sistema legal tributario vigente...?, y por aquella declaración se ¿...lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la Administración Pública...? (confr. Héctor B. VILLEGAS, op. cit., págs. 401 y 403; Regs. Nos. 37/06 y 804/11, de esta Sala ¿B?, entre muchos otros). 6°) Que, de este modo, en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la omisión de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas por las cuales se declaren 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. Regs. Nos. 407/05, 240/06, 962/06, 361/07, 48/09, 260/13; CPE 1012/2013/1/CA1, res. Del 14/2/2014, Reg. S.I.G.J. N° 17/14; CPE 998/2008/4/CA1, res. del 8/5/2014, Reg. S.I.G.J. N° 130/14; CPE 913/2014/CA1, res. del 18/2/2015, Registro Interno N° 36/15; CPE 1123/2007/CA1, res. del 18/11/2015, Reg. Interno N° 568/15; CPE 679/2013/5/CA3, res. del 14/12/2016, Reg. Interno N° 756/16, CPE 1529/2017/2/CA2, res. del 22/10/19 Reg. Interno N° 825/19, CPE 1529/2017/2/CA2, Res. del 22/10/19, Reg. Interno 825/19, entre otros, de esta Sala ¿B?). 7°) Que, con relación a la afirmación efectuada por la defensa de M. A. L. en cuanto a que la determinación del monto del impuesto cuya evasión se atribuyó al nombrado habría sido efectuada exclusivamente sobre presunciones y ficciones y no sobre elementos objetivos ciertos y comprobables, corresponde destacar que ante la negativa por parte de los responsables de RED CLUSTER S.A. a responder los requerimientos efectuados por el organismo recaudador y a exhibir la documentación contable, la A.F.I.P.¿D.G.I. a los fines de determinar aquel monto, recurrió a la información obrante en las bases de datos con las que cuenta aquel organismo, a los informes brindados por la entidad bancaria con la cual operaba RED CLUSTER S.A. y a la información suministrada por otros contribuyentes. Por esta razón, la afirmación efectuada por la defensa en cuanto a que la determinación del monto del impuesto a liquidar habría sido efectuada sobre meras presunciones, no puede tener una recepción favorable, sin perjuicio de las medidas de prueba adicionales que puedan producirse en los autos principales. 8°) Que, por otro lado, también corresponde rechazar el agravio de la defensa de M. A. L. en cuanto a que a los fines de determinar la base imponible del impuesto de que se trata, habría que excluir las acreditaciones bancarias relativas a las operaciones de cambio de cheques por dinero en efectivo, celebradas entre RED CLUSTER S.A. y LTD. En efecto, por las constancias obrantes en autos, entre ellas la información brindada al organismo recaudador por el Banco Santander y por la cooperativa mencionada, se habría determinado que RED CLUSTER S.A. entregaba diversos cheques y la cooperativa realizaba transferencias a la cuenta bancaria de la entidad mencionada con la que operaba la contribuyente, por montos similares, aunque por sumas levemente inferiores a los valores de los cheques entregados, y en función de la identidad de los emisores de los cheques en cuestión se habría podido estimar que aquellos cheques habían sido recibidos por RED CLUSTER S.A. en el marco de la actividad comercial desarrollada por la misma y por lo tanto se trataría de ingresos gravados no declarados. Refuerza lo establecido precedentemente, lo informado por el dictamen pericial contable presentado ante el juzgado comercial donde tramita el proceso de la quiebra de RED CLUSTER S.A. en el sentido que aquellas operaciones obedecen a operaciones de financiación por cesión de cheques y que no se habrían exhibido constancias de préstamos y/o mutuos que hubiera contraído la sociedad durante el período 2011 a 2013, por lo que se controvierte lo afirmado por la defensa de M. A. L. en el sentido que aquellas acreditaciones bancarias responderían a operaciones de financiamiento y no de ventas omitidas de declarar. Por lo demás, resulta acertado lo afirmado por el juzgado de la instancia anterior en el sentido que ¿...no se advierte por qué las sumas transferidas a RED CLUSTER SA en función de cheques entregados a una cooperativa de crédito, pero que habían sido recibidos anteriormente por la contribuyente investigada, habrían de excluirse del total de ingresos gravados. Adviértase que no se cuestionaron las rentas gravadas estimadas a partir de los cheques directamente depositados por RED CLUSTER SA en la cuenta corriente de la sociedad...? (la transcripción es copia textual del considerando 9° de la resolución recurrida). 9°) Que, con relación al cuestionamiento efectuado por la defensa de M. A. L. en cuanto a que el juzgado de la instancia anterior habría tenido en bancarias verificadas durante el ejercicio anual 2012...sin tener en cuenta la debida depuración...?, corresponde destacar que, contrariamente a lo argumentado por la defensa, a los fines de arribar al monto presuntamente evadido el organismo recaudador efectuó la depuración de aquellas acreditaciones, excluyendo las sumas correspondientes a gastos, sueldos y jornales, impuestos sobre los débitos y créditos y cargas sociales, y el juzgado de la instancia anterior, en el mismo sentido propiciado por el representante del Ministerio Público Fiscal, también detrajo del monto determinado el porcentaje que en concepto de renta consumida se había computado. 10°) Que, en consecuencia, por ninguno de los argumentos esgrimidos por la defensa tendientes a cuestionar el monto presuntamente evadido en concepto del Impuesto a las Ganancias por el año 2012, por parte de RED CLUSTER S.A. se logra desvirtuar la estimación efectuada por el juzgado de la instancia anterior, la cual resulta razonable en esta etapa procesal, en función de los elementos obrantes actualmente en los autos principales, para sustentar un juicio de probabilidad con relación a la materialidad del hecho

investigado. 11°) Que, en ese sentido, se advierte que los cuestionamientos que efectúa la defensa de M. A. L. sobre la entidad convictiva de los elementos de prueba incorporados a la causa principal sólo constituye una discrepancia con la valoración efectuada por el tribunal de la instancia anterior de los elementos de prueba incorporados al legajo principal en los cuales se basó un pronunciamiento que resultó adverso a la pretensión de aquella parte. 12°) Que, no obstante lo establecido precedentemente, y en orden a la invocada por la defensa de M. A. L. en cuanto a que resultaría necesaria la producción de ciertas medidas de prueba que puedan determinar la reducción de la deuda por debajo del umbral mínimo de punibilidad, entre ellas, la realización de un dictamen pericial contable y la recepción de las declaraciones testimoniales a los libradores de los cheques que se habrían acreditado en la cuenta bancaria de RED CLUSTER S.A., cabe expresar que, sin perjuicio de la facultad de aquella parte de solicitar al juzgado de la instancia anterior la producción de las mismas, y de los eventuales resultados que aquéllas pudieran traer aparejados en el futuro, no puede soslayarse la conclusión expresada por los considerandos anteriores -que se basa en las constancias que actualmente se encuentran incorporadas al legajo-, ni se impide adoptar el temperamento que se establece por el art. 306 del ordenamiento adjetivo, pues por aquel ordenamiento se prevé el carácter provisorio, revocable y reformable, aun de oficio, del auto de procesamiento (art. 311 del C.P.P.N.), precisamente para que el juez pueda meritar aquellas circunstancias futuras en el supuesto en que se produjesen (confr. Regs. Nos. 311/01 y 126/04, de esta Sala ?B?, entre muchos otros). 13°) Que, por lo expresado y por la lectura de la resolución recurrida se advierte que el tribunal de la instancia anterior efectuó la valoración integral de los elementos de prueba obrantes actualmente en los autos principales, vinculados con diversas circunstancias relevantes para el examen de este caso, por cuya interrelación concluyó que se encontraban reunidos los elementos de convicción suficientes, al menos por el momento, para demostrar, con el grado de probabilidad requerido para la adopción de un auto de procesamiento respecto del hecho atribuido a M. A. L. , sin que la defensa del nombrado haya brindado explicaciones atendibles para desvirtuar aquella estimación. 14°) Que, finalmente, con relación al agravio de la defensa de M. A. L. respecto al monto del embargo dispuesto por el tribunal ?a quo? sobre los bienes del nombrado, no se advierten los motivos de la improcedencia concreta del monto fijado en aquella medida cautelar en procura de garantizar las eventuales y diversas obligaciones que se imponen por el art. 518 del C.P.P.N. En este sentido, corresponde establecer que no se exige al juzgado ?a quo? el cálculo exacto de la suma que eventualmente correspondería ingresar en concepto de tributos, intereses o multas, sino que basta efectuar una evaluación aproximada de aquella suma y por el recurso de apelación no se indica en qué rubro se ha excedido la estimación efectuada. Por ello, SE RESUELVE: I. CONFIRMAR la resolución recurrida, en cuanto fue materia de recurso. 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 junto con los autos principales y la documentación reservada por la secretaría.

076810E