

PARTE/S: Alfred L. Wolff Argentina SA y otros s/infracción L. 24769 - legajo de apelación
TRIBUNAL: Cám. Nac. Penal Ec.
SALA: B
FECHA: 22/02/2017
JURISDICCIÓN: Nacional

Buenos Aires, 22 de febrero de 2017.

VISTOS:

El recurso de apelación interpuesto por la representante de la querella (A.F.I.P.-D.G.I.) a fs. 912/915 de los autos principales (fs. 85/88 de este incidente) contra la resolución de fs. 902/908, también de los autos principales (fs. 78/84 de este incidente), por la cual el juzgado "a quo" dictó el auto de sobreseimiento de J.E.C. con relación al hecho supuesto de evasión del Impuesto a las Ganancias a cuyo pago ALFRED L. WOLFF ARGENTINA S.A. habría estado obligada por el período fiscal 2008.

Los memoriales de fs. 95/103 y 104/108 vta. de este incidente, por los cuales la apelante y la defensa de J.E.C., respectivamente, informaron por escrito en la oportunidad prevista por el artículo 454 del C.P.N.

Y CONSIDERANDO:

La señora juez de cámara Dra. Carolina ROBIGLIO y el señor juez de cámara Dr. Roberto Enrique HORNOS expresaron:

1º) Que, la resolución recurrida se fundó en la estimación relativa a la existencia de elementos de prueba suficientes que permitirían acreditar fehacientemente que J.E.C. no intervino en el hecho que se le imputó, consistente en la evasión supuesta de pago de la suma de \$.1.235.261,04 que habría correspondido a ALFRED L. WOLFF ARGENTINA S.A. por el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2008, mediante la presentación de una declaración jurada engañosa, por la cual se habrían deducido gastos por operaciones de compras efectuadas a personas adheridas al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (monotributistas) excediendo el límite establecido por el art. 30 del Anexo de la ley 25.865, documentadas con facturas presuntamente falsas, mediante las cuales se habría aumentado artificialmente la cantidad de operaciones celebradas con cada uno de aquellos monotributistas con el fin de aparentar que se trataba de proveedores recurrentes en los términos establecidos por el art. 36 la Resolución General A.F.I.P. N° 2150/06.

2º) Que, por el recurso de apelación cuya copia obra a fs. 85/88 de este incidente, la representante de la querella se agravó de lo dispuesto por la resolución recurrida, por considerar que "...el sobreseimiento resulta sin duda alguna prematuro...", "...que no se han... [acabado]... las medidas probatorias tendientes a dilucidar si el Sr. J.E.C. tuvo [o] no la administración o el poder de decisión de la firma ALFRED L. WOLFF ARGENTINA SA, durante el período en cuestión máxime que este era el presidente de la misma hecho que no se ha puesto en duda en el expediente...", y que no resulta aceptable "...que V.S reconozca como válida la defensa del Sr. J.E.C., centrándose en su manifestación que sólo asesoró a la empresa en temas comerciales y societarios..." (confr. fs. 86, párrafo cuarto, 87, párrafo quinto y 87 vta., párrafo último).

3º) Que, por el voto de quienes suscriben el presente del pronunciamiento del Reg. N° CPE 1694/2014/2/CA1, 10/2/17, Reg. Interno N° 43/17 de esta Sala "B", recaído en el legajo de apelación del auto de procesamiento de R.E.K. dictado a fs. 724/730 de los autos principales a los cuales corresponde este incidente, se estableció: "...4º) 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 ALFRED L. WOLFF ARGENTINA 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 ALFRED L. WOLFF ARGENTINA 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.

5º) 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, ALFRED L. WOLFF ARGENTINA 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 ALFRED L. WOLFF ARGENTINA S.A., sino que solamente objetó la multiplicación de facturas por parte de los proveedores, por lo que no puede sostenerse que las facturas sean apócrifas.

6º) 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.

7º) 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..."

4º) Que, por consiguiente, toda vez que, por mayoría, este Tribunal ha establecido en otro incidente formado en la misma causa a la cual corresponde el presente que el hecho imputado a J.E.C. no encuadra en una figura legal, por los fundamentos transcritos por el considerando anterior, corresponde confirmar el auto de sobreseimiento del nombrado por aplicación de lo dispuesto por el art. 336, inciso 3º, del C.P.P.N. de acuerdo con el orden de prelación en que deben analizarse las causales de sobreseimiento establecido por el art. 337 del mismo cuerpo legal.

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 la resolución recurrida.

II. CON COSTAS (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: 22/02/2017

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: VERONICA MARIA DANKERT, SECRETARIA DE CAMARA