

El acto fraudulento y la Sentencia del TCA N°843/2015



IX JORNADAS TRIBUTARIAS DGI 2016

Orden de la exposición



- Puntualizaciones iniciales (enfoque dogmático y tratamiento a partir del caso)
- Los hechos del caso
- El debate acerca del significado de la referencia normativa que dispone que el fraude sea tal que *“...induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas”*

Los hechos del caso



- Según la mayoría del Tribunal:
 - SA que explota un establecimiento gastronómico en balneario del este
 - No llevaba contabilidad
 - “...cometió **errores** en la liquidación de los impuestos en tanto pagaba en función de estimaciones”
 - Había “**calculado mal** lo que se debía pagar por impuestos”
 - Hubo “un actuar **negligente** en el manejo de métodos de registración (contabilidad), documentación de operaciones gravadas y el cálculo de impuestos a pagar”
 - Borraba “los reportes diarios de ventas” (se refiere entre paréntesis a que el director declaró que lo hacía para que “ellos –los inspectores- no lo vean”).

Los hechos del caso



- Según la mayoría del Tribunal:
 - “Asimismo, se estima no resulta posible concluir que al Sr. ... se le exhibieron facturas duplicadas. Ello se contrapone con lo afirmado por el equipo inspectivo en su informe a fs. ... en el que expresamente se destaca que hay un número considerable de boletas de venta en blanco o anuladas (**hecho indicador aislado e incoloro**), pese a lo cual se mantuvo la liquidación en base a la suma practicada...”
 - “...la Administración en ningún momento desarrolló la hipótesis de doble juego de facturas.”
 - Se cita informe interno que entiende que no se configuraba el delito de defraudación.

Los hechos del caso



- Según los ministros discordes:
 - *“En su declaración durante el procedimiento inspectivo, el representante de la sociedad contribuyente –responsable por el adeudo tributario- XX intenta descartar la idea de fraude con argumentos tan inaceptables que fuerzan la conclusión contraria. Siendo quien gestiona un **reconocido restaurante** en la zona balnearia **donde se generan mayores ingresos, asesorado por un contador y un abogado**, declara que “entendía que la forma de liquidación fiscal hasta ese momento era a través de estimaciones anuales que realizaba DGI a comienzos de cada temporada” tal como si la liquidación de un anticipo por la temporada le eximiera de pagar sus tributos sobre la recaudación real.”*

Los hechos del caso



- Según los ministros discordes:
 - *“... sabiendo que era obligatorio, no llevaba registros contables “porque únicamente aportaban información sobre el pasado de la empresa sin ninguna utilidad para la gestión de la misma” y que borraba los reportes diarios de las ventas “para no saturar la capacidad de guardar información del disco duro del computador”.*
 - *“Preguntado si sus declaraciones juradas reflejaban o no sus ventas reales, se negó a responder afirmando no saberlo.”*
 - *“Cuando los inspectores le exhibieron facturas duplicadas, anuladas o con total “0” expresó desconocer ese hecho y al día siguiente, con su abogado, intentó explicaciones que, con mucha generosidad, podrían aceptarse a quien explotara un mínimo quiosco instalado sobre la arena de alguna lejana playa del este de Rocha”*

Los hechos del caso



- Según los ministros discordes:
 - *“Tenemos entonces a alguien que paga un anticipo e incumple la obligación de llevar libros de contabilidad y conservar la documentación necesaria para respaldar asientos; también su facturación adolece de irregularidades porque hay facturas duplicadas, facturas con total “0” y facturas anuladas que no se explican satisfactoriamente. La mayoría piensa que se trata de un contribuyente desordenado, juicio con el que discrepo por considerar que estamos ante alguien que **deliberadamente ha tenido el cuidado de evitar cualquier registro de datos que permita determinar su obligación tributaria...**”*

Los hechos del caso



- Los hechos se presentan, ordenan y seleccionan de una forma diferente.
- Interpretación del hecho desde la categoría jurídica (y no al revés como muchas veces se supone opera el razonamiento judicial).

Fraude que induzca o sea susceptible...



- Doble implicancia:
 - a) **Restringir los destinatarios** directos del engaño y la ocultación: el fraude está dirigido a los funcionarios fiscales, en tanto encargados de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.
 - Deber de iniciativa
 - Deber de veracidad
 - Las “víctimas del fraude”
 - ¿Los funcionarios fiscales a los que se dirige el fraude son los inspectores?

Fraude que induzca o sea susceptible...



b) La segunda implicancia que entiendo contiene esta referencia es de **aptitud** (excluye el fraude “grosero”).

En esta apreciación, el Tribunal suele dar dos saltos discursivos a mi juicio injustificados:

1º.- GROSERO = DE FÁCIL DESCUBRIMIENTO

2º.- NO GROSERO = SOFISTICADO

Fraude que induzca o sea susceptible...



- ¿Los “funcionarios de la Administración Fiscal” son los inspectores?
 - Mayoría: “...La maniobra de la que se hace caudal (...) supuso una burda inacción **detectable por los servicios inspectivos** de la accionada”.
 - Discordia de la Dra. Castro: la ley **no exige** que la ocultación o engaño “...sea susceptible de inducir en error **a determinados funcionarios especialmente calificados como son los inspectores que realizan las tareas de fiscalización.** El engaño no está pensado para ocultar o inducir en error a inspectores, cuya visita es aleatoria y ocurre en un bajo porcentaje de casos, sino a **pasar los mecanismos recaudadores ordinarios**, por lo que basta que permitan tomar como verdadera una liquidación que el contribuyente sabe que es mendaz”
 - No se trata de un supuesto de “vaguedad intensional”.

Fraude que induzca o sea susceptible...



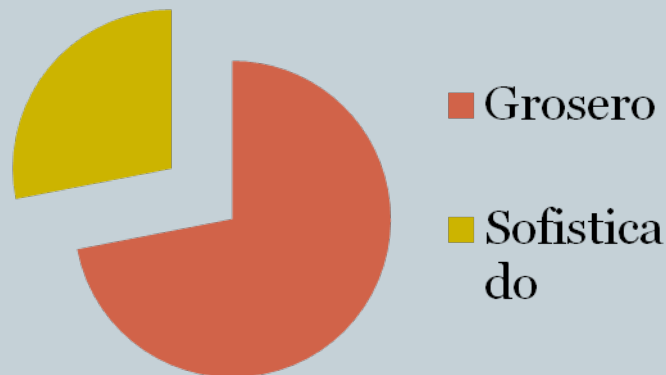
- Fraude “grosero” NO ES IGUAL a fraude “de fácil descubrimiento”
- Mayoría del Tribunal:
 - “Debe tenerse presente, que a la Administración Fiscal le resultó fácil comprobar –sin mayores dificultades en la verificación de los hechos- que ... S.A. había abonado obligaciones tributarias muy por debajo de las realmente devengadas y adeudadas”.
- Hay fraudes (tradicionalmente admitidos como típicos) que son “de fácil descubrimiento”.

Fraude que induzca o sea susceptible...

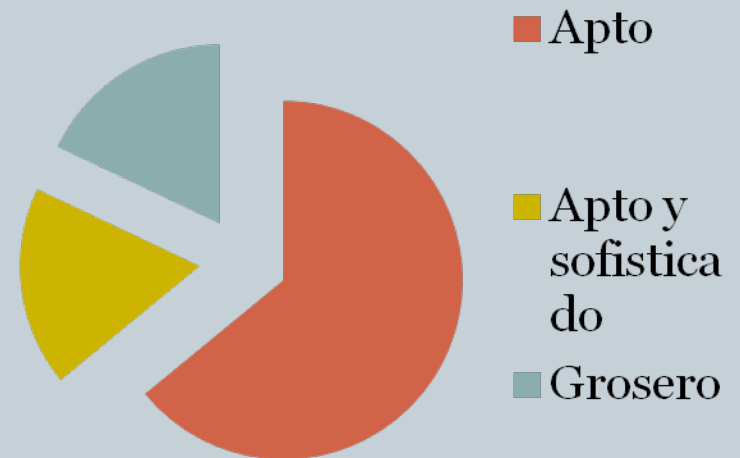


- La categoría excluyente del engaño u ocultación “grosero” NO es la del engaño u ocultación “sofisticado”

Fraude



Fraude



Fraude que induzca o sea susceptible...



- Apto no es igual a sofisticado
- El tipo NO exige maniobras artificiosas, sofisticadas o “maniobras concertadas” (anterior redacción del delito de defraudación).
- La descripción del tipo se aparta de otros tipos que sí exigen estas características
- No existen razones para derrotar la regla del art. 96 CT

Fraude que induzca o sea susceptible...



- **Mayoría del Tribunal:**

“El hecho de que la contribuyente borrara los reportes diarios de ventas, carece por completo de sofisticación, más si se atiende que ...SA –ello reconocido por las propias dependencias de la accionada- aportó voluminosa documentación de sus ventas y, por otra parte, no puede obviarse que la Administración –parcialmente en relación a este impuesto- estimó las obligaciones tributarias por IVA sobre base cierta, en función de boletas de venta incorporadas al procedimiento administrativo.

“El accionar de la contribuyente se revela absolutamente inidóneo, ya que el medio empleado, en tal caso, para engañar u ocultar resulta probadamente inapto para provocar el yerro en los funcionarios actuantes. ¿Qué situación contributiva pretendió seriamente disociarse de la realidad al borrar un reporte de venta diario si, por ejemplo, la determinación por concepto de IVA se hizo en función de las boletas de venta aportadas por la contribuyente?”

“En concepto de la mayoría, la respuesta es ninguna”.

Fraude que induzca o sea susceptible...



- **Discordia:**

- *“...tal interpretación excede el texto legal en cuanto incorpora la exigencia de que la conducta del contribuyente configure una maniobra fraudulenta con grado apreciable de destreza, que hayan estratagemas artificiosas o artimañas marcadamente hábiles...”*
- *“La aptitud requerida a esa conducta de ocultación o engaño no es de revestir algún nivel de sofisticación sino que basta con que sea susceptible de inducir a esos funcionarios a aceptar importes menores de los debidos... La ley sólo exige ocultación o engaño, no exige que se trata de una maniobra particularmente habilidosa, no pide que sea artificiosa o sofisticada...”*

Fraude que induzca o sea susceptible...



- **Discordia:**

“Me parece que la interpretación que rechazo cede a la tentación –enteramente comprensible en los defensores de los contribuyentes- de introducir aquí nociones teorizadas en el ámbito del derecho penal, particularmente al analizar la tipificación del delito de estafa al que tienden a asimilar el delito de defraudación, cuya pertinencia podría discutirse cuando se analiza la figura delictiva (CT art. 110) que no es el caso que nos ocupa. Obviamente, toda vez que se configure el delito de defraudación se habrá configurado la infracción homónima. Pero razonar a la inversa es claramente incorrecto”.

Fraude que induzca o sea susceptible...



Delito de estafa (art. 347 CP)

El que con estratagemas o engaños artificiosos indujere en error a alguna persona, para procurarse a sí mismo o a un tercero, un provecho injusto, en daño de otro, será castigado con seis meses de prisión a cuatro años de penitenciaría.

Infracción de defraudación (art. 96 CT)

Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas.

Fraude que induzca o sea susceptible...



- El acto fraudulento: ¿debe apreciarse en la consumación o en la inspección?
- Discordia:
“El momento consumativo debe ubicarse en el tiempo y lugar en que el contribuyente realiza el acto fraudulento que induzca o sea susceptible de inducir en error a los funcionarios, es decir, la infracción se consume con la simple actuación fraudulenta.”

Conclusiones



- Los “funcionarios de la Administración Fiscal” no son solamente los inspectores
- Engaño u ocultación “grosero” no equivale a engaño u ocultación “de fácil descubrimiento”
- Engaño u ocultación apto (no grosero) no equivale a engaño u ocultación “sofisticado”.
- El fraude debe apreciarse al momento en el que se realiza el acto fraudulento y no en el contexto de la inspección.



MUCHAS GRACIAS

Sol Agostino Giraldez
agostinosol@hotmail.com