Causa Nº 36.135/2013 "FELIPE SA (TF 35355-I) contra D.G.I."

Buenos Aires, de febrero de 2014.

Y VISTOS:

Estos autos caratulados: "Felipe SA (TF 35355-I) contra D.G.I.", venidos en recurso del Tribunal Fiscal;

Y CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 65/69, el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, revocó, con costas, la resolución dictada por la Dirección Regional Palermo de la AFIP, en virtud de la cual se aplicó a la actora una multa con fundamento en los arts. 46 y 47, inc. b, de la ley 11.683, relativa al Impuesto a las Ganancias-salidas no documentadas- correspondiente al período fiscal 2005, equivalente a dos veces el monto del impuesto omitido, con la reducción dispuesta por el art. 49 del citado ordenamiento legal.

Para así resolver, el tribunal consideró que correspondía revocar la multa en tanto no se encontraban acreditados los extremos que hacían procedente su aplicación, pues en el caso de autos, no existía una declaración determinativa. Para uno de los vocales, la norma del art. 37 constituye por sí misma una regla sancionatoria. Por ello, aplicar adicionalmente una multa con sustento en lo dispuesto por el art. 46 de la ley de procedimiento, implica juzgar doblemente el mismo ilícito, violando la garantía constitucional basada en el principio "no bis in ídem". En tanto, que para el restante que conformó la decisión mayoritaria, no podría pretenderse la subsunción en el tipo infraccional del art. 46, cuando ello no encuentra expresa previsión normativa, pues implicaría una violación a los principios constitucionales de legalidad y tipicidad penal.

II. Que, disconforme con esta decisión, el Fisco Nacional dedujo recurso de apelación a fs. 72, expresando agravios a fs. 75/84, los que fueron contestados por su contraria a fs. 88/89 vta.

Sostiene que la multa resulta procedente porque en el caso se configuró la conducta dolosa mediante la maniobra verificada en autos de deducir gastos sobre la base de documentación apócrifa.

Afirma que la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el art. 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683, en los términos de los arts. 46 y 47.

Agrega que el aspecto objetivo de la sanción quedó configurado al omitirse el ingreso del impuesto así como la aceptación por parte del contribuyente del ajuste efectuado conformando los ajustes fiscales por el tributo a las salidas no

documentadas, y el aspecto subjetivo, consistente en la finalidad de obtener un provecho patrimonial indebido sustrayéndose total o parcialmente a la deuda tributaria correspondiente, al haber registrado “gastos” carentes de documentación respaldatoria fehaciente que derivó en la aplicación del art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias.

III.- Que, conforme surge de las actuaciones administrativas acompañadas, la infracción discutida en autos tiene su origen en una inspección a la que fue sometida la actora con el objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En virtud de los datos así obtenidos se impugnaron las operaciones efectuadas con un proveedor, generándose por ello un crédito a favor del Fisco Nacional que fue conformado por la empresa que procedió a efectuar el pago del tributo a las salidas no documentadas.

IV.- Que, así las cosas, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que la multa no resultaba procedente.

V.- Que, al respecto, es preciso señalar, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Interbaires SA (TF 15.828-I) c/ DGI” sentencia del 27 de septiembre de 2011, rechazó los agravios del Fisco planteados en torno a la revocación de la multa que había aplicado con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 por la falta de ingreso del impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas. Para así resolver, se remitió a lo resuelto en la causa “D’Ingianti Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI”, sentencia del 12 de octubre de 2010 (D. 1126. XLII; REX).

En este último pronunciamiento, la Corte concluyó que el vacío normativo existente respecto de la forma y plazo de presentación de la declaración jurada, que recién quedó reglado por la resolución general (AFIP) 893 –vigente a partir del 20/10/2000- impedía tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683.

En el *sub lite*, en el acto en el que impuso la sanción, el Fisco sostuvo que la conducta descripta encuadraba “prima facie” en lo establecido por los artículos 46 y 47, inc. b, de la ley 11.683, sin especificar los motivos por los que se calificaba de ese modo, en especial, si se tiene en cuenta que la “salida no documentada” no constituye por sí misma un ilícito tributario, dado que éste se produce cuando se efectúa una deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o se computa incorrectamente un crédito fiscal en el IVA, conductas éstas por las que la actora ya fue reprimida.

En efecto, conforme surge de la resolución obrante a fs. 4/10, el Fisco consideró que la conducta imputada quedó evidenciada por el hecho de que la verificación actuante detectó la existencia de facturas de un proveedor incorporado a la base de facturas apócrifas, lo que originó la presentación de las declaraciones juradas

rectificativas con un saldo a favor del ente fiscal, por lo que concluyó que la conducta de la contribuyente tuvo un ánimo deliberado de causar perjuicio.

De lo expuesto se desprende que el Fisco, al analizar la conducta de la actora, se basó en el uso de facturas supuestamente apócrifas, lo que puede tener incidencia en los impuestos a las ganancias o al valor agregado, con las correspondiente sanciones por omisión o defraudación, según el caso, pero no analizó la procedencia de la infracción por la falta del ingreso del impuesto a las salidas no documentadas en su oportunidad.

En ese sentido, se debe puntualizar que, si bien el Fisco hizo alusión a que el contribuyente no habría presentado las declaraciones juradas- formularios o volantes de pago-conforme el artículo 15 de la Ley de procedimiento Tributario, dejándose de declarar e ingresar en término lo adeudado por las salidas no documentadas (confr. fs. 5), ello resulta insuficiente a fin de describir la conducta atribuida, dado que la imputación en el acto de condena debe ser clara y precisa a fin de no afectar los principios de legalidad y culpabilidad que resultan aplicables a las infracciones tributarias (en el mismo sentido, esta Sala, in re “Sukarevicius José Norberto (TF 33856-I) c/ DGI”, sent. del 8/7/13).

En este orden de ideas, cabe recordar que *“en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente*” (del dictamen de la Procuración General al que remitió la CSJN en Fallos: 327:5345).

Ello es así, pues a las infracciones y sanciones tributarias le son aplicables las disposiciones del Código Penal salvo disposición expresa o implícita en contrario (confr. Sala V del Fuero in re: “Besfamille-Galli y Cia S.A. (T.F. 8083-I) c/ D.G.I” del 28/08/95 y Sala III del Fuero in re: “Medici Graciela Vicente de (T.F. 10.701-I) c/ D.G.I.”, causa: 40.730/94) del 10/10/96).

Por todas las razones expuestas corresponde desestimar los agravios esgrimidos por el Fisco sobre este punto.

Por todo lo expuesto, SE RESUELVE: confirmar la resolución apelada en lo que fue materia de agravios, sin costas por no haber existido actividad útil de la contraria.

Se deja constancia de que el Dr. Vincenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 del R.J.N.).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN