

Jurisprudencia

Buenos Aires, 5 de febrero de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuesto a las ganancias. Determinación del impuesto. Sanciones. Operaciones con proveedores observados. Facturas apócrifas. Comprobantes no reconocidos por los proveedores ni por la imprenta. Indicios graves, unívocos y concordantes demostraban la inexistencia de las operaciones de compra y la falta de autenticidad de los comprobantes que las respaldaban. Impugnación de gastos. Se confirma la resolución apelada. Hugo O. Maineri S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En Buenos Aires a los 5 días del mes de febrero de 2019, se reúnen los miembros de la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Laura A. Guzmán (vocal titular de la 2da. Nominación) y Rubén A. Marchevsky (vocal titular de la 3ra. Nominación), a fin de resolver la causa Nº 37.536-I caratulada "Hugo O. Maineri S.A. s/recurso de apelación",

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que, a fs. 26/30 se interpone recurso de apelación contra la resolución administrativa suscripta por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la Administración Federal de Ingresos Públicos, de fecha 3 de abril de 2013, mediante la cual se le aplicó a la contribuyente una multa correspondiente al Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 1998, graduada en tres veces el monto del impuesto evadido, con sustento en lo establecido por los arts. 46 y 47 incs. b) y c) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

El actor relata los antecedentes del caso, manifiesta que resulta improcedente la conducta dolosa que le fuera achacada por el organismo fiscal y que ha puesto a disposición de éste toda la documentación que avala y acredita su verdadera situación fiscal.

Afirma que ha obrado de buena fe, verificando las facturas, remitos y recibos, realizando los pertinentes asientos contables y constatando si las empresas con las que contrata se encuentran debidamente habilitadas fiscalmente.

Refiere que el hecho de haber adquirido mercadería a una empresa fallida, escapa de su ámbito de contralor y que no tiene forma alguna de verificar si la misma se encuentra fallida o en un proceso concursal. Por ello, señala que si la empresa fallida ha enajenado mercadería entregando la correspondiente documentación y percibiendo el pago, ella no tiene manera de conocer la defraudación que ésta ha realizado, por lo cual no es partícipe ni cómplice en ello.

Alega que la quiebra de Pelal S.A. fue decretada el 17/11/1998, por lo que las compras realizadas entre 9/1997 y 11/1999 no pueden serle reprochadas.

Afirma que la CUIT de la firma proveedora se encontraba habilitada por lo que se hallaba en condiciones de operar fiscalmente.

Entiende que se estaría ante una doble imposición de sanciones por cuanto, habiéndosele instruido una acción penal en la cual se sobreseyó al presidente de la firma, aplicar una multa es volver a investigar hechos ya analizados, con instancia precluida y sancionar nuevamente una conducta que ya fue eximida.

Se agravia de que no se verifican en el caso de autos los recaudos necesarios para la configuración de la conducta infraccional descripta por los arts. 46 y 47 de la Ley 11.683, toda vez que en sede penal se la ha sobreseído comprobándose la inexistencia de dolo en su accionar y que el Fisco Nacional ha creado una presunción de dolo que no surge del texto legal, afectando claramente el principio de tipicidad o reserva legal aplicable en materia penal tributaria.

Considera que el ente recaudador sólo invoca las presunciones de dolo de los incs. b) y c) del art. 47 de la Ley 11.683 pero no prueba de modo directo y concreto cómo se verifican materialmente los hechos que conforman las presunciones utilizadas.

Detalla los elementos necesarios para que se configure la infracción imputada, para concluir en que la simple existencia de una declaración jurada inexacta no alcanza para tener por configurada la defraudación fiscal, sino que es necesario que la conducta vaya acompañada de un artilugio o ardid que induzca a error al organismo fiscal.

Sostiene la inexistencia de dolo, refiriendo que surge de los antecedentes del proceso penal que no ha desplegado ningún artilugio, que ha adquirido la mercadería de buena fe y que fue Pelal S.A. quien evadió al Fisco.

Entiende que no se ha configurado el elemento subjetivo requerido para la figura sancionada por el art. 46 de la ley procedimental, toda vez que para que resulten aplicables las presunciones de dolo contempladas por el art. 47 de la misma norma, es la administración fiscal la que debe probar que se ha configurado alguno de los casos allí previstos, aportando prueba terminantemente asertiva de la intencionalidad engañosa, lo que no ocurrió.

Afirma que el Fisco Nacional no ha probado hechos concretos que den sustento a las presunciones de dolo, las que sólo han sido invocadas, y reitera la supuesta existencia de doble sanción en razón de que ya fue investigada penalmente y sobreseída.

Por todo ello concluye que, la ausencia de razonabilidad al aplicarse una doble sanción torna el acto administrativo recurrido en arbitrario y desviado de su finalidad, siendo por lo tanto, nulo.

Por último, ofrece prueba, hace reserva del caso federal y peticiona se deje sin efecto la multa apelada, con expresa imposición de costas.

II. Que a fs. 35/44 vta. el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso que oportunamente le fuera conferido y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirme la resolución recurrida, con costas a la actora. Hace reserva del Caso Federal.

III. Que a fs. 50 se requirió a las partes para que informen si se encontraban cumplidos los requisitos exigidos por el art. 56 de la Ley 27.260.

A fs. 53/53 vta. la representación fiscal informó que la obligación principal no se encontraba cancelada, por lo cual no correspondía la condonación de la multa de pleno derecho. A fs. 54 se le corrió traslado a la actora, el que no fue contestado por lo que, previa intimación de fs. 56, se resolvió que sigan los autos según su estado.

A fs. 65 se elevan los autos a consideración de la Sala y seguidamente se llaman a sentencia.

IV. Que por una cuestión de lógica precedencia corresponde en primer lugar expedirse sobre el planteo de nulidad formulado por la recurrente, sustentado en la arbitrariedad del acto recurrido y en su falta de razonabilidad en tanto se habría aplicado una doble sanción.

En este punto no puede aceptarse el agravio vinculado a la arbitrariedad y falta de razonabilidad de la resolución, pues se advierte que el Fisco Nacional basó su accionar en una estricta aplicación de normas legales. En este contexto debe señalarse que de los términos de la resolución en crisis surgen claramente las circunstancias de hecho y de derecho en las cuales la Administración Fiscal ha basado la aplicación de la multa apelada, siendo los cargos imputados a la recurrente concretos, claros y expresan los hechos en que se sustenta la sanción aplicada.

Es por ello que el planteo de nulidad no puede prosperar, dado que el acto apelado incorpora pormenorizadamente en sus considerandos los argumentos por los cuales se aplicó la sanción recurrida, independientemente del error o acierto en que pudo haber incurrido el juez administrativo en la valoración del caso, cuestión que se deberá tratar al momento de resolver el fondo de la causa.

Por otra parte, tampoco puede tener acogida favorable lo manifestado por la actora respecto a que ya ha sido investigada en sede penal, habiéndose dictado su sobreseimiento, por lo cual la aplicación de la multa apelada implicaría una doble imposición de sanciones.

En lo que aquí interesa cabe recordar que, el art. 20 de Ley 24.769 establece que “La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos”.

“La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el art. 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.”

“Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.”

Al respecto, amplia jurisprudencia se ha expedido respecto a que una recta interpretación de la norma citada, es la de establecer un claro deslinde entre las atribuciones de la justicia penal, la administrativa y la contencioso-administrativa. En efecto, es competencia exclusiva de la justicia penal el decidir si hubo o no delito en orden a las figuras establecidas en la ley penal tributaria, lo que equivale a decir que en dicha sede sólo se indaga sobre la posible comisión de un ilícito dentro de ese marco represivo, ya que la competencia para determinar el encuadre fiscal sólo es competencia del organismo recaudador, de este Tribunal Fiscal de la Nación y, en su caso, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. (Herranco S.A., Sala A, 02/03/2005; Mascardi, Carlos Gustavo, Sala I, C.N.A.C.A.F., 30/11/2004, entre otros).

Asimismo, la Alzada en la causa “Almeida, Nora Mabel”, del 18/03/2006, ha sostenido que “Dicho artículo consagra la posibilidad de que, a pesar de haberse radicado una denuncia penal por un delito previsto en esa ley, ello no impide la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional”.

“Más establece un claro límite al disponer que no se podrá dictar resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos.”

“La finalidad de ello es evitar el escándalo jurídico que significaría el dictado de resoluciones encontradas sobre los mismos hechos, ya que resultaría un dislate que, por un lado, la sentencia judicial afirmara que el hecho imputado no existió, y que por otro la resolución administrativa decidiera la existencia de ese mismo hecho.”

“Asimismo, el último párrafo del art. 20 establece otra limitación a la causa administrativa: ‘la resolución en la cual la autoridad administrativa imponga las sanciones que correspondan no podrá alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal’.”

“Ello tiende a evitar contenidos contradictorios sobre cuestiones fácticas entre la resolución administrativa y la sentencia judicial.”

“La norma habla de ‘sentencia judicial’, lo cual implica el dictado de una sentencia condenatoria o absolutoria.”

“En tal sentido, si el sobreseimiento se dispuso por una causal objetiva, es decir, porque el hecho no se cometió o porque es atípico, tiene que referirse esencialmente a lo fáctico, por lo que la resolución administrativa no puede alterar tal declaración sobre los hechos.”

“Pero si el sobreseimiento se dispone por una causa extintiva de la acción penal, como la prescripción, lo cual no se refiere a cuestiones fácticas, nada impide que los hechos sean valorados por la autoridad administrativa para la determinación de la sanción.”

Por todo lo expuesto, debe rechazarse el planteo de nulidad opuesto por la actora, con costas.

V. Que respecto al fondo de la causa, conforme se desprende de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados, el organismo recaudador en el ejercicio de las facultades que le son propias, dio inicio a una fiscalización a la contribuyente mediante orden de intervención N° 293/3 por las cuales se la verificó respecto del Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 1998 a 2000.

La auditoría realizada detectó irregularidades en las operaciones comerciales realizadas con la firma proveedora Pelal S.A., de los que a continuación se detallan algunos de los más relevantes:

– Consultados el presidente y vicepresidente de Pelal S.A., respondieron que la firma no tuvo actividad desde diciembre de 1995 y que desconocían a Hugo O. Mainieri S.A.

– El titular de la imprenta que figura al pie de las facturas y remitos, informó que no realizó el trabajo de impresión de las mismas, observó que no tenían el formato utilizado por su imprenta y agregó que en éstas figura una fecha de impresión en la cual no se encontraba inscripto en el Registro de Imprentas del organismo.

– Los comprobantes no tenían C.A.I. Válido.

– El Síndico de la Quiebra de Pelal S.A. informó que la misma entró en cesación de pagos el 01/02/1993, se decretó la quiebra con fecha 17/11/1998 y que poseía como único activo un automóvil Fiat Spazio.

En base a ello, el organismo recaudador razonó que existían indicios graves unívocos y concordantes que demostraban la inexistencia de la operaciones de compra realizadas con el proveedor en cuestión y

la falta de autenticidad de los comprobantes que las respaldaban, impugnando la deducción del gasto a través del dictado de la Resolución Nº 264/2002, determinando de oficio la materia imponible para el Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 1998 a 2000, haciendo la reserva del art. 20 de la Ley 24.769 para la aplicación de sanciones para el período 1998. Contra ella se interpuso Recurso de Reconsideración en los términos del art. 76 inc. a) de la Ley 11.683, resolviéndose su ratificación conforme el dictado de la Resolución Nº 163/03 del 20/06/2003.

Con fecha 21/06/2001 se formuló la denuncia penal, en la que se resolvió mediante sentencia del 27/09/2010 declarar extinguida por prescripción la acción penal. Por lo que mediante la Resolución Nº 12/13 el Fisco Nacional le instruyó sumario, imputándole a la rubrada haber defraudado al Fisco mediante la presentación de una declaración jurada engañosa, computando resultados improcedentes, respaldados con documentación apócrifa, exteriorizando un resultado impositivo en defecto, dejando de ingresar el impuesto en su justa medida, encuadrando la conducta desplegada bajo los lineamientos de los arts. 46 y 47 incs. b) y c) de la Ley 11.683, el que concluyó con el acto sancionatorio aquí apelado.

VI. Que sentado lo anterior, cabe recordar que el art. 46 de la Ley 11.683 exige para que se configure la sanción allí tipificada la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta del sujeto en lo que hace a su voluntad comisiva, es decir la existencia del elemento subjetivo.

Que en cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos y de las impugnaciones efectuadas por el organismo fiscal, en tanto considera inexacta la de declaración jurada presentada, debe concluirse que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada.

Pero, que la declaración jurada sea a todas luces inexacta no lleva, indubitablemente, a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa.

En lo que se refiere al aspecto subjetivo del tipo infraccional, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones previstas por el art. 46 de la ley de rito, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

El elemento subjetivo del art. 46 acude, ante la falta de certezas del organismo fiscal, a las presunciones previstas en el art. 47 mediante las cuales se establecen hipótesis, que admiten prueba en contrario, respecto de la voluntad defraudatoria de sujeto.

En el caso bajo análisis acude a los incs. b) y c) del art. 47 citado que establece: "Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando ... b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible. ... c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso".

El citado inc. b) requiere de una "grave" incidencia sobre la determinación de la materia imponible producto de que se hayan consignado datos inexactos en la documentación de respaldo. Si bien dicha presunción se apoya a su vez en otra subjetividad que es la de establecer cuándo es que existe "gravedad" y es el Fisco quien debe darla a conocer, en el caso de autos el hecho de haberse demostrado la inmaterialidad de las operaciones, la gravedad resulta palmariamente expuesta.

En tanto la “manifiesta disconformidad” exigida por el inc. c) resulta irrefutable que los elementos documentales al ser tachados de apócrifos se encuentran en manifiesta violación con las normas legales y reglamentarias aplicables.

En este contexto, siguiendo lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los autos “Red Hotelera Iberoamericana S.A. C/DGI” del 26/08/2003, la carencia de aptitud del instrumento utilizado es equivalente a la ausencia del instrumento o documento, por lo que estamos en presencia del tipo previsto en los incisos citados precedentemente.

VII. Que por todo ello, y teniendo en cuenta que la actora no aportó prueba alguna para revertir las presunciones a las que hemos hecho referencia, cabe concluir que la sanción aplicada ha sido adecuadamente encuadrada y ponderada, por lo cual voto por su confirmación, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al relato de los hechos y al voto del Dr. Marchevsky votando en su mismo sentido, habiéndome expresado sobre el tema entre otras, en la causa “Vallejos Ibarroa, Mónica Gabriela” del 07/12/18.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

- 1) Rechazar el planteo de nulidad opuesto por la actora, con costas.
- 2) Confirmar la resolución apelada, con costas.
- 3) Regular los honorarios de los Dres. Leandro J. Castro López, por su actuación en autos en el carácter de apoderado del Fisco Nacional, en la suma de \$ 6.510 (pesos seis mil quinientos diez) y Carlos Alejandro Muzzio, por su actuación en autos en el carácter de patrocinante del Fisco Nacional, en la suma de \$ 16.275 (pesos dieciséis mil doscientos setenta y cinco), por el planteo de nulidad y el fondo de la cuestión, las que quedan a cargo de la actora, teniendo en cuenta a tales fines las pautas fijadas en la Ley 21.839, modificada por Ley 24.432. Los montos regulados precedentemente no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos vocales titulares de la Sala, por encontrarse vacante la Vocalía de la 1.º Nominación (Conf. art. 184, 4to. párrafo, de la Ley 11.683).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

Fdo.: Laura Amalia Guzmán y Rubén A. Marchevsky (vocales).