

Jurisprudencia

Buenos Aires, 4 de octubre de 2018

Fuente: circular de la repartición

Procedimiento tributario. Infracciones y sanciones. [Leyes 11.683](#) y [24.769](#). Principio de independencia de las sanciones aplicables en los ámbitos judicial y administrativo. La circunstancia de que para la Justicia penal un hecho pueda no constituir delito, en los términos de la ley penal tributaria, no afecta la pretensión fiscal respecto del tributo reclamado, así como tampoco sobre las sanciones que correspondan aplicar bajo las previsiones de la Ley de Procedimiento Tributario. Se confirma la resolución apelada. Metalúrgica FAMECA S.R.L. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala B.

Buenos Aires, 4 de octubre de 2018.

AUTOS Y VISTOS: el Expediente Nº 36.926-I caratulado “Metalúrgica FAMECA S.R.L./recurso de apelación”; y

CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 18/27, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución Nº 423/2012 (DV SRR1) de la A.F.I.P. –Dirección General Impositiva– de fecha 29 de octubre de 2012, suscripta por el Jefe (int) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la DGI, mediante la cual se le aplica una multa de \$ 575.749,54 (pesos quinientos setenta y cinco mil setecientos cuarenta y nueve con cincuenta y cuatro centavos) encuadrada en lo dispuesto en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), equivalente al 100% (ciento por ciento) del Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 1999, 2000 y 2001, presuntamente omitido.

En principio, la recurrente aclara que por razones de economía procesal no redundará en las alegaciones expuestas oportunamente en el descargo en sede administrativa.

Afirma que “en la evolución presentada sobre los hechos denunciados y tratados en la causa penal, apareció evidente que la persecución penal en todo momento estuvo instalada e imputada en la acción típica de evadir, es decir, no pagar lo que se debe pagar por ley; el tipo de ardido o engaño utilizado por los representados, ya sea por acción u omisión; fue la declaración engañosa en sus declaraciones juradas como ocultación maliciosa” (SIC).

Sostiene que para que exista una doble persecución penal, deben constatarse la presencia de tres requisitos: identidad de la persona perseguida, identidad del objeto y causa de persecución, por ende afirma que, la diferente personalidad entre la persona física sujeta a la ley penal tributaria y la persona jurídica sometida a sanción de la Ley 11.683, no es real, por cuanto la Ley 24.769 lleva, por lógica, al juzgamiento del Director u otro representante de la sociedad en virtud de lo dispuesto en el art. 14 de la misma, pero en definitiva, quien es juzgada es la sociedad. Entiende que idéntica conclusión se desprende del texto del art. 16 de esa ley. Por lo tanto, el doble juzgamiento se produce en la realidad, aunque resulten dos personas diferentes, ya que el Director, no es juzgado por sí, sino por su carácter de representante de la persona jurídica, cita jurisprudencia que apoya su postura.

A su vez, sostiene que, se habría violado la garantía constitucional y el principio de non bis in ídem, cita doctrina y jurisprudencia apoyando su criterio.

En ese orden de ideas, alega que a su criterio el art. 17 de la Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769 se encuentra enfrentado con elementales principios de la Carta Magna y, por ello, resulta decididamente inconstitucional y violatoria del principio ya citado. De su texto surge la posibilidad de aplicar una sanción penal y acumular a ésta otra sanción de la misma naturaleza, aunque de forma inapropiada se encuentra establecida en una ley administrativa como lo es la 11.683, solicitando se declare la inconstitucionalidad del referido artículo, cita jurisprudencia apoyando su criterio.

En síntesis reitera que, frente a esta situación y teniendo en cuenta que, el principio de non bis in ídem tiene alcance constitucional y, por ende mayor rango que la ley, resulta improcedente la aplicación de sanciones administrativas, si el delito fue juzgado en el fuero penal, aunque en este caso, los responsables fueran sobreseídos.

Por último, entiende que los elementos analizados en autos contienen fundamentos suficientes para considerar que la sanción administrativa que se recurre implica una clara afectación a las garantías constitucionales, solicitando se deje sin efecto la multa apelada. Finalmente, hace reserva de caso federal.

II. Que a fs. 35/47, la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido, negando terminantemente todos y cada uno de los hechos y fundamentos de derecho esgrimidos por la contribuyente, que no sean objeto de aceptación o de un expreso reconocimiento del fisco, o que surja de los antecedentes administrativos que acompaña como prueba.

El Fisco Nacional declara que, el principal agravio de la apelante es que se habrían violentado principios de raigambre constitucional con la aplicación de la sanción discutida en autos, lo cual rechaza de plano, asegurando que se actuó en todo momento conforme a derecho.

Explica que la presente multa tiene su origen en el diferimiento de sustanciación sumarial, hasta tanto el área penal resuelva respecto a la procedencia de la radicación de denuncia penal art. 20 de la Ley 24.769. Con fecha 30/05/2012 el Juzgado Federal de Primera Instancia en lo Criminal y Correccional N° 2 de Lomas de Zamora dictó sentencia declarando extinguida la acción penal, quedando expedita la vía para el juzgamiento de la conducta de la actora, habiéndose dictado conforme a derecho la resolución recurrida.

Sostiene que, por ello, resulta artificioso y carente de sustento legal el planteo de nulidad articulado por la quejosa fundado en que se habría violentado la garantía constitucional “bis in ídem”, pues que no quedan dudas que la materia tributaria corresponde que sea dirimida por los jueces naturales del tributo en el marco de la Ley 11.683.

Siguiendo el mismo orden de ideas, precisa que en sede penal se juzga al responsable de la firma recurrente mientras que, en la órbita administrativa se impone sanción a la persona jurídica, incumpléndose así con la identidad de sujetos. Agrega, que tampoco se está ante un mismo hecho, toda vez que el juez penal sobreseyó por maniobras dolosas, art. 1 Ley 24.769 y en el presente caso la multa impuesta está prevista en el art. 45 de la Ley 11.683 que contempla una figura culposa, con lo que concluye en que no hay identidad de causa.

Asimismo, sostiene que, la infracción del art. 45 se perfecciona en su faz objetiva con el acaecimiento del plazo general para el cumplimiento de la obligación, es decir, presentación correcta de la declaración jurada y el pago del impuesto en término; desde el punto de vista subjetivo se configura la infracción a título de culpa, en tanto de las circunstancias objetivos que rodean el incumplimiento y el deber de previsión del obligado y/o responsable. Afirmando que la apelante no habría adoptado los recaudos

conducentes a la satisfacción oportuna de la deuda en su justa medida. De ello se desprende que la tipificación de los elementos objetivos y subjetivos de las infracciones imputadas en el sublite ha quedado configurada, afirmando que la conducta de la accionante encuadra en el tipo legal descripto.

Por otro lado, respecto al planteo de inconstitucionalidad esgrimido por la recurrente en relación al art. 17 de la Ley 24.769, considera que excede palmariamente la limitada órbita jurisdiccional del Tribunal Fiscal de la Nación, por lo que debería declararse improcedente, en atención a lo dispuesto por el art. 185 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), cita jurisprudencia apoyando su criterio.

Finalmente, afirma que teniendo en cuenta los antecedentes que dan origen a la multa aplicada, evaluadas debidamente por el juez administrativo considera equitativo que se haya graduado la multa en un 100% del impuesto omitido de ingresar frente a la transgresión fehacientemente demostrada en el procedimiento determinativo de oficio.

En orden a las razones que exponen hace reserva del caso federal y pide se confirme la resolución apelada, con costas a la parte actora.

III. Que a fs. 88 se elevan los autos a consideración de la Sala "B" y se pasan los autos para sentencia.

IV. Que, en primer lugar corresponde tratar lo alegado por la recurrente en cuanto afirma que hubo una violación al principio de "non bis in ídem", ya que los hechos causantes de la multa aplicada ya se habrían resuelto por el juez penal.

Cabe recordar en este punto, que lo que garantiza este principio es evitar que alguien sea perseguido penalmente más de una vez con motivo de la comisión de un mismo hecho.

En efecto, la Sala V de Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativa, en el fallo "SA Molinos Fénix" de fecha 20/06/2006, señaló que: "... la prejudicialidad es el medio para evitar el dictado de resoluciones contradictorias en diferentes sedes; así, el objetivo es evitar el 'escándalo jurídico' y lo que busca la Ley 24.769 es precisamente –ante la existencia de dos procesos– otorgar prioridad al juez de la causa judicial (en contraposición al llamado 'juez administrativo', que es el funcionario de la AFIP que tiene potestades para determinar impuesto e imponer multa) para que califique la conducta del imputado y determine si se configura o no el aspecto subjetivo en su actuación ...".

Para dirimir la cuestión que se plantea en este caso hay que tener presente los arts. 17 y 20 de la Ley 24.769 estableciendo el primero de ellos que las sanciones aplicadas por imperio de esta ley no impide que el Fisco Nacional imponga las multas previstas en la ley de procedimiento tributario, remarcando el principio de independencia de las sanciones aplicables en el ámbito judicial y en el administrativo; en tanto que el segundo de los artículos citados si bien establece límites al accionar fiscal respecto del momento y la forma en que pueden imponerse sanciones administrativas, dicha norma lejos de impedir las, da pautas sobre como la sentencia judicial recaída en sede penal constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos.

En relación al "non bis in ídem, cabe destacar que tal como expuso la Sala D de este Tribunal en el fallo 'Innovación SA', del 11/06/2012 "Un mismo hecho puede ser objeto de una regulación sancionadora administrativa y de otra penal. La conducta en este caso se tipifica en ambos ordenamientos. El problema que se plantea consiste en determinar la posibilidad de aplicar o no acumulativa o sucesivamente la sanción administrativa junto con la penal: el bis in ídem o el non his in ídem significa resolver in coexistencia de diversas sanciones por un hecho único, la compatibilidad de la sanción penal y la de otra clase. (...) "Non bis in ídem" supone una colisión de dos leyes sobre un mismo hecho que

puede ser sancionado por ambas, cuya concurrencia de normas es posible que sea total o parcial” (Nieto, Alejandro. Derecho Administrativo Sancionador. Tecnos. Madrid. 1994. pág. 165/166).

Además, destaca que es requisito para la invocación del “non bis in ídem”, la “identidad del hecho”, el cual se compone por una triple identidad: de personas; de objeto y de causa de persecución Asimismo, la Sala IV de Casación Penal ha sostenido que “el dictado del sobreseimiento no impide la posterior investigación para la aplicación de sanciones administrativas (conf. “Rojo, Teodoro Mario” de fecha 23/02/99).

En definitiva, la circunstancia de que para la justicia penal un hecho pueda no constituir delito en los términos de la ley penal tributaria, no afecta la pretensión fiscal respecto del tributo reclamado, como así tampoco sobre las sanciones que correspondan aplicar al caso bajo las previsiones de la ley de procedimiento tributario, cuestiones éstas que deben ser evaluadas y resueltas por la AFIP, y eventualmente, por este organismo Jurisdiccional y la Justicia en lo Contencioso Administrativo Federal.

Por otro lado, en el particular surge claro de los antecedentes acompañados a las presentes actuaciones (actuación Nº 10555-110-2012) que al ser extinguida la acción penal por prescripción se procedió al sobreseimiento de los responsables. Al respecto cabe destacar lo expuesto por la Sala V de la Alzada en la causa “Almeida Nora Mabel” de fecha 18/03/2006 “La norma habla de ‘sentencia judicial’, lo cual implica el dictado de una sentencia condenatoria o absolutoria”, agregando que “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 – como es este caso– 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 las razones expuestas, y en atención a que en el particular el juez penal no se ha expedido sobre la materialidad de los hechos, quedó habilitada la administración fiscal a tal efecto, correspondiendo desestimar la defensa opuesta por la recurrente con sustento en el principio denominado “non bis in ídem”.

V. Que, aclarado ello, corresponde a este Tribunal resolver si se ajusta a derecho la multa aplicada referente al Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 1999, 2000 y 2001, con sustento en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Al respecto el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) tipifica la infracción –omisión culposa– requiriendo la concurrencia de dos elementos: 1) por una parte, la omisión de pago del impuesto, y 2) por la otra, el media comisivo consistente en la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas. Asimismo, la norma establece expresamente la improcedencia de la sanción en los casos en que exista “error excusable”.

Para que la conducta en análisis pueda ser reprimida, se deben verificar concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito de marras.

Surge del acto apelado que la presente sanción se origina en la Resolución Nº 222/2004 por la que se determinó el Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 1999 a 2002, efectuada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur. Se detalla que se impugnó la declaración jurada del año 1999 toda vez que fuera presentada sin actividad y la falta de presentación de las declaraciones de los

períodos 2000 y 2001 habiendo constatado la fiscalización actuante que tal proceder no reflejaba la real situación económica de la firma.

Allí, se advierte que debido a la reticencia de la contribuyente a exhibir la documentación requerida adoptando una actitud pasiva, se debió proceder a determinar la materia imponible correspondiente al impuesto a las ganancias, mediante la circularización a clientes y consulta a las bases de datos obrantes en este organismo, tales como Citi Compras, etc.

Cabe señalar que dichas circunstancias no se hayan controvertidas por la recurrente. Por su parte, tal como se expuso el art. 45 reprime la omisión del tributo derivado de la falta de presentación de la declaración jurada o por su presentación de manera inexacta, es decir, derivado de un cumplimiento negligente de las obligaciones a su cargo.

En efecto, en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la Ley 11.683 con la determinación de oficio de la obligación tributaria que ha quedado firme –conforme fs. 87 de autos el Fisco informa que no fuera recurrida por la contribuyente– de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora. La recurrente podría eximir su responsabilidad sólo acreditando la eventual existencia de un “error excusable”. En el caso particular, la parte no ha expuesto argumentos ni aportó prueba que acredite el cumplimiento de sus deberes fiscales.

En relación con el elemento subjetivo, el tipo infraccional contemplado en el art. 45 de la ley procedimental, requiere para su configuración del elemento culposo.

Cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dispuesto en el fallo Casa Elen-Valmi de Claret y Garello de fecha 31/03/1999 “esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades 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 (Fallos - T. 271 - pág. 297; T. 303 - pág. 1548; T. 312 - pág. 149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - T. 316 - pág. 1313; causa L.269.XXXII “Lambruschi, Pedro Jorge s/L. 23.771”, fallada el 31/10/1997).

9) Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la Ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme –de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora– la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas. En orden a ello, cabe precisar que en lo referente a la eventual existencia del “error excusable”, previsto por dicha norma, la sentencia únicamente formula una referencia indirecta, que no puede reputarse como un juicio concreto a ese respecto (cfr. fs. 246 ‘in fine’).

En las presentes actuaciones, del examen de los hechos y de las constancias arrimadas permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito en cuestión y su atribución a la apelante, quien no ha presentado pruebas o invocado factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad. A ese efecto, resultan suficientes las comprobaciones incluidas en los antecedentes administrativos. En consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas.

Por ello,

SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución apelada en autos, con costas.

2) Se deja constancia de que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos miembros Titulares de la Sala "B" en virtud de encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la Vocalía de la 4.ª Nominación (conf. art. 184, de la Ley 11.683, t.o. en 1998).

Fdo.: José Luis Pérez y Pablo A. Porporatto (vocales).