

## JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Infracciones y sanciones. Multa y clausura. Causales. Transporte de mercaderías sin fines comerciales. Revocación de sanciones. Scornaienchi Francisco Víctor s/apelación de clausura, C.F.A.-Mar del Plata, 6/5/05.

Y VISTA: la presente causa caratulada: “Scornaienchi Francisco Víctor s/apelación de clausura”, expediente procedente del Juzgado Federal N° 3 de esta ciudad, registrada con el N° 4.469 en la Secretaría Penal de esta Cámara Federal de Apelaciones.

### CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 56/7 la Dra. Mirta Susana Calvo, en representación de la A.F.I.P., interpuso recurso de apelación contra la resolución de fs. 50/2 que revocó la sanción de clausura y multa que dicho organismo le impuso a los contribuyentes Francisco Víctor Scornaienchi y Jorge Alberto Bogues.

La Dra. Calvo sostiene que la resolución atacada ha violentado los derechos del Fisco, desconociendo los argumentos sostenidos por su representada, en tanto del acta de constatación de la infracción surge en forma indudable la materialidad del hecho encuadrado en el art. 40 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Que cumplidos los trámites que mandan los arts. 451, 453, párrafo segundo, y 454 del C.P.P. quedan los presentes Autos en condiciones de ser resueltos.

II. Analizada la cuestión traída a examen ante esta Alzada, consideramos que la resolución puesta en crisis ha de confirmarse.

El acta de fs. 5/vta. da cuenta del procedimiento llevado a cabo por los inspectores del Fisco nacional, quienes dejan constancia de la omisión de los contribuyentes Scornaienchi y Bogues en transportar mercadería –que describen– sin la correspondiente factura, remito o documento equivalente, hecho que constituye el fundamento de la sanción impuesta por el organismo recaudador, en virtud de lo dispuesto por el art. 40, inc. c), de la Ley 11.683 y su normativa reglamentaria.

Esta norma establece, en lo que aquí importa, que serán sancionados con multa y clausura quienes:

“c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

La infracción indicada y la consiguiente facultad de sancionar al contribuyente presuponen previamente la configuración de un acto de transporte comercial de mercadería, que a los efectos de esta ley se encuentra configurado con el traslado y la

entrega de los productos transportados. Así surge de lo dispuesto por el art. 27 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.415/03 –norma reglamentaria del art. 40, inc. c)–, que impone la obligación de documentar mediante factura, remito o documento equivalente a “todo traslado o entrega de productos ... aun cuando se trate de traslados o entregas que se realicen a un título distinto de la compraventa (consignación, muestras, depósitos, remisiones entre fábricas y sucursales, etcétera)”.

La amplitud de la norma transcripta en cuanto a los distintos supuestos (consignación, muestras, etcétera) que configuran la obligación de respaldar el transporte con la documental exigida, no impidió a este Tribunal recordar que el art. 40, inc. c), de la Ley 11.683 exige el destino comercial del transporte para tener por configurada la acción típica. Sostuvimos entonces que: “La acción prohibida de transporte prevista en la ley consiste en el traslado de un lugar a otro de las mercaderías (y no a la locomoción con el vehículo cargado con ellas, valorándose las atendibles razones por las cuales no se produce la descarga desde el concierto probatorio producido) con destino y fines comerciales. No existiendo, conforme fuere legislado por el art. 40, inc. c), de la Ley 11.683, un hecho de transporte cometido sin el respaldo documental exigido por la Administración Federal de Ingresos Públicos, la conducta deviene atípica” (C.Fed. Apel. Mar del Plata - Expte. 2.462 - “Candelaria Gas S.R.L. s/apelación clausura” - Registro N° 2.640 - 21/12/99).

Es así que frente a la defensa esgrimida por el contribuyente (que el medio de transporte es de su propiedad, así como la mercadería transportada y el depósito a la que se destinaba, con lo cual los productos no estaban destinados a la comercialización), y la ausencia de elementos de convicción que respalden las constancias del acta de infracción, no nos es posible determinar con la suficiente precisión si nos encontramos frente a un acto de transporte comercial, en los términos de la normativa transcripta.

Este Tribunal tiene dicho que el acta de comprobación confeccionada por los inspectores sin testigos o comprador individualizado no resulta suficiente por sí mismo para tener acreditada la infracción, cuando los términos en él volcados no se encuentran respaldados por elemento de convicción alguno y es confrontado por el descargo hecho por el contribuyente (“Medina Rufino Arístides” - interlocutorio Registro N° 5.581 - T. XXVI - F. 19).

En las condiciones indicadas resulta imperiosa la identificación del presunto comprador también responsable y/o la presencia de testigos que permitan aportar algún elemento independientemente de los volcados en el acta o de la defensa esgrimida por los contribuyentes. Entendemos también que la producción de las medidas probatorias a que hace referencia el “a quo” podrían haber tenido relevancia para determinar la naturaleza del acto inspeccionado.

En estas condiciones emerge un estado de duda que se cierne sobre la misma existencia del hecho imputado y exige que se aplique el principio “in dubio pro reo” previsto por el art. 3 del C.P.P. y que se aplica supletoriamente en orden a lo establecido en el art. 116 de la Ley 11.683.

Por estos fundamentos es que ha de confirmarse la resolución apelada, por lo tanto, lo dispuesto por la normativa citada y los arts. 455 y 531 del C.P.P.,

ESTE  
RESUELVE:

TRIBUNAL

Confirmar la resolución de fs. 50/2 y vta. que revocó la sanción de clausura y multa que la A.F.I.P. le impuso a los contribuyentes Francisco Víctor Scornaienchi y Jorge Alberto Bogues. Costas a la perdidosa.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Arrola, Ferro y Tazza.

Desde esta perspectiva, invocó la inconstitucionalidad de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12, y sostuvo que, tal como el D.N.I. solo puede ser suprimido cuando fallece la persona a la que identifica, la C.U.I.T. sólo puede ser dada de baja, si la empresa se liquida.

Expuso los argumentos en que sustenta la impugnación constitucional formulada, y en especial, alegó que el organismo fiscal carece de competencia para las facultades que se auto-atribuyó mediante la resolución cuestionada, y que su actuación, según el régimen legal tributario vigente en el país, es posterior y, nunca, como pretende la norma impugnada, previo a que suceda la conducta del contribuyente.

Al respecto, citó jurisprudencia, y por último, formuló reserva del caso federal.

III. Que a fs. 276/280 la demandada contestó los agravios de la actora, y peticionó que se los rechace, con costas. También formuló reserva del caso federal.

A fs. 282/283 emitió su dictamen el señor fiscal general y opinó que debería confirmarse la sentencia apelada.

IV. Que de la compulsas de las actuaciones surge que, Propiandar S.A. promovió el presente amparo contra la A.F.I.P.-D.G.I., a efectos de que se ordene al demandado que restablezca la Clave Unica de Identificación Tributaria N° ..., la cual fue dada de baja con sustento en las previsiones de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12, cuya inconstitucionalidad invocó.

En lo sustancial, destacó que se trata de una omisión (vía de hecho) en la que está incurriendo la A.F.I.P.-D.G.I., al no dar cumplimiento con las resoluciones generales que establecen la existencia de la clave en cuestión, produciendo una afectación concreta a sus derechos y garantías constitucionales.

Al presentar el informe de ley, el ente fiscal, expresó que la baja de la C.U.I.T. en cuestión, fue realizada porque la actora no había presentado declaraciones juradas determinativas, desde el 1 de enero del año inmediato anterior a la fecha de evaluación y, por ende, quedó subsumida en el art. 4, inc. b) de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12.

Añadió que, según los registros obrantes en la administración, la accionante ha regularizado las presentaciones omitidas, pero no declaró ingresos, por lo que, la conducta se subsume en lo previsto por el art. 4, inc. c), ptos. 1 y 2 de la mencionada resolución.

Con base en lo expuesto, sostuvo la improcedencia de la acción que fue promovida en su contra.

V. Que la Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12 dispuso la cancelación de la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) de las sociedades comerciales regularmente constituidas y de los contratos de colaboración empresaria, que reúnan determinadas condiciones (art. 1).

Asimismo, precisó que los sujetos alcanzados, debían ser evaluados periódicamente, teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde la fecha de inscripción ante la Administración Federal y el cumplimiento dado a la obligación de presentar las respectivas declaraciones juradas (art. 3).

Una vez practicada la evaluación mencionada, la norma establece que, se procederá a la cancelación de la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) de los contribuyentes con fecha de inscripción previa al 1 de enero del año inmediato anterior a la fecha del proceso de evaluación (para el primer proceso: antes del 1 de enero de 2011), que: a) a la fecha de evaluación no registren altas en impuestos y/o regímenes; o b) no hubieren presentado declaraciones juradas determinativas desde el 1 de enero del año inmediato anterior a la citada fecha de evaluación; o c) habiendo presentado declaraciones juradas en dicho lapso, no hayan declarado: 1. ventas en el impuesto al valor agregado; 2. ventas/ingresos en el impuesto a las ganancias; 3. empleados; y 4. trabajadores activos en “Mi Simplificación” (art. 4).

La Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12, también dejó sentado que, la cancelación de la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), no obsta el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que competen a ese organismo, ni implica liberación de las obligaciones materiales y formales a cargo de los sujetos alcanzados, las que deberán ser cumplidas en la medida que correspondan.

Por último, dispuso que, la referida cancelación de la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) quedará sin efecto, en caso que la Administración Federal realice al sujeto una fiscalización y de ella se derive un ajuste de los tributos a su cargo o cuando se haya dictado una resolución administrativa, contencioso-administrativa o judicial determinando tributos adeudados, aunque la misma sea objeto de impugnación o de recurso en sede administrativa, contencioso-administrativa o judicial.

VI. Que en punto al procedimiento que debe seguir el contribuyente, a los efectos de la rehabilitación de la clave dada de baja con motivo de las disposiciones normativas referidas en el Considerando que antecede, el Fisco nacional invocó en estos Autos los términos de la Instr. Gral. Conj. D.I.P. y N.F. 932/12 y la D.I.P. y N.R. 1.202, de fecha 30 de agosto de 2012 (ver informe f. 236 vta.).

Destacó que la instrucción general tiene como objetivo determinar el procedimiento que deberán observar las áreas operativas para analizar y resolver las solicitudes de rehabilitación de inscripción que presenten los sujetos cuyas C.U.I.T. hayan sido canceladas como resultado de los procesos llevados a cabo en cumplimiento de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12.

Añadió que la norma instructora, realiza un detalle exhaustivo de los distintos pasos que debe seguir el contribuyente y la autoridad fiscal para proceder a la rehabilitación de la clave única.

Una vez cumplido el procedimiento formal, dijo el Fisco que, la norma señala que procede la resolución del juez administrativo, que de ser favorable habilitará la realización del trámite descrito en el Anexo II, y en el supuesto de desestimar la presentación, deberá emitir el correspondiente acto administrativo debidamente fundado e indicando la vía recursiva prevista en el art. 74 del Dto. 1.397/79.

VII. Que sentado lo expuesto, debe señalarse que de la compulsión de las actuaciones se desprende que la baja de la C.U.I.T. correspondiente a la parte actora, se dispuso en setiembre u octubre de 2012 (ver fs. 2 vta., y 26/29).

Asimismo, a fs. 24 y 25 obran los formularios multinota presentados por el actor, junto con las declaraciones juradas que detalla, con fecha 30 de abril y 3 de mayo de 2013 (confr. sello obrante en el margen superior de los formularios).

Siendo así y teniendo en cuenta el procedimiento invocado por el Fisco al presentar el informe que obra a fs. 234/242, debía el juez administrativo proceder a dictar la resolución que habilite el procedimiento previsto en el Anexo II de la Instr. Gral. Conj. D.I.P. y N.F. 932/12 y en la D.I.P. y N.R. 1.202/12, o dictar el acto administrativo que desestime la presentación.

Sentado lo expuesto, debe resaltarse que no existe constancia en Autos acerca del dictado de una resolución del tenor de la mencionada precedentemente, ni de acto alguno que notificara al actor la decisión administrativa adoptada con relación a sus presentaciones.

Así las cosas, conviene tener presente que las multinotas obrantes en copias a fs. 24 y 25 fueron presentadas hace más de un año, y que la propia demandada reconoce que el contribuyente “regularizó las presentaciones en cuestión” (ver f. 237, pto. 2, segundo párrafo), aun cuando advirtió que en las declaraciones aportadas no declaró ingresos.

Se deduce de lo expuesto que, no es materia de discusión en Autos que luego de la baja de la C.U.I.T., dispuesta con sustento en las previsiones del art. 4 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12, la parte actora presentó sendas DD.JJ., de manera que activó el procedimiento para la rehabilitación de su clave y el Fisco nacional omitió dictar el acto que admita o desestime su petición.

En efecto, el silencio del ente fiscal impide tener por cumplido el procedimiento dispuesto por el mismo organismo para la reactivación de la C.U.I.T., y al mismo tiempo, obsta a que se pueda considerar fundada una decisión desestimatoria –siquiera en la circunstancia mencionada con relación al contenido de las DD.JJ. presentadas y el supuesto previsto por el art. 4, inc. c) de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12–, precisamente por la falta de pronunciamiento administrativo.

A esta altura, cabe puntualizar que, no resulta razonable pretender que el contribuyente “suponga” cuál es el fundamento de la baja de su clave de identificación tributaria, dado que, si la medida se adoptó por falta de presentación de determinadas declaraciones

juradas, no resulta válido que se mantenga luego de haberse cumplido con la observación, es decir, una vez presentadas las declaraciones de impuestos. Menos aún, si nada dice el Fisco a efectos de sustentar una decisión que, en definitiva, prolonga una situación que afecta de modo concreto los intereses invocados por el amparista.

En consecuencia, advirtiéndose que por un lado la contribuyente dio respuesta al requerimiento fiscal adoptando el curso de acción encarrilado a la regularización de su situación mediante la presentación de las DD.JJ. de I.V.A. que le fueron requeridas; que presentó mediante las Multinotas F. 206 la solicitud de rehabilitación, cumpliendo –al menos de manera formal– con los recaudos establecidos en las Instr. Gral. Conj. D.I.P. y N.F. 932/12 y D.I.P. y N.R. 1.202/12 y dado que en definitiva la A.F.I.P., tanto en sede administrativa como en la judicial, no expresó debida y fundada razón de la negativa a tal rehabilitación, no existe a esta altura justificación fáctica ni jurídica suficiente para mantener la grave consecuencia que, para la amparista, representa la cancelación de la clave fiscal.

Finalmente, cabe aclarar que, si bien la A.F.I.P. al contestar el informe, manifestó que la contribuyente no declaró ventas en el I.V.A., ni ventas/ingresos en el impuesto a las ganancias (f. 237), es claro que ello comporta un mero argumento para intentar mantener subsumida la situación de aquél en las previsiones de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12 –art. 4, inc. c), ptos. 1 y 2–, más –en modo alguno– alcanza a fundamentar y menos aún a justificar el silencio –y consiguiente negativa– a la rehabilitación, que fue solicitada al regularizarse el cumplimiento de las obligaciones fiscales requeridas por el ente recaudador, y con observancia de las propias reglas dictadas por el Fisco a tal efecto.

Sobre el punto, nótese que el juez administrativo debía pronunciarse en el sentido de habilitar o no el proceso de excepción establecido en el pto. 6.1 “Casos especiales” de la Instr. Gral. Conj. D.I.P. y N.F. 932/12 y D.I.P. y N.R. 1.202/12, y como constancia de la operación realizada el sistema emitir un F. 3282/E (el que deberá archivarse junto con la solicitud efectuada mediante F. 206 y la documentación respaldatoria), nada de lo cual ocurrió, advirtiéndose a esta altura que la omisión de todo pronunciamiento al respecto se erige como un factor de arbitrariedad e ilegitimidad manifiesta en el obrar de la administración tributaria.

VIII. Que es doctrina reiterada de la Corte Suprema de Justicia que el amparo constituye un proceso excepcional solo utilizable en las delicadas y extremas situaciones en las que por carencia de otras vías aptas, pelagra la salvaguarda de derechos fundamentales y exige para su apertura circunstancias muy particulares, caracterizadas por la presencia de arbitrariedad o ilegalidad manifiestas, de modo tal que las deficiencias referidas –a que aluden la Ley 16.986 y la jurisprudencia anterior y posterior a su sanción–, requieren que la lesión de los derechos o garantías reconocidos por la Constitución Nacional resulte del acto u omisión de la autoridad pública en forma clara e inequívoca, sin necesidad de un largo y profundo estudio de los hechos ni de un amplio debate y prueba (Fallos: 301:1060; 306:1253; 307:747; esta Sala en una integración anterior, Expte. 20.903/10 “Unión de Trabajadores del ISSP c/en Ministerio de Salud – S.S.S. s/amparo Ley 16.986”, 17/3/11).

El art. 43, Constitución Nacional expresamente habilita el amparo como forma “rápida y expedita”, que supone actuar un proceso sin dificultades de admisión formal y de la

manera más urgente, porque la pérdida de tiempo puede frustrar el objetivo tutelar buscado; en consecuencia si el daño inminente actúa como amenaza que solamente puede evitarse cuando se tenga un proceso tan rápido y expedito como aquél, pareciera que no cabe sino admitirlo como instrumento de satisfacción para la tutela inhibitoria (Gozaini Osvaldo Alfredo, la Ley 2.000-F, 1.105); de suerte tal que, si como aquí ocurre, ha quedado establecida oportunamente la configuración de una lesión grave y actual a los derechos del accionante, mediante una conducta que luce susceptible de serio y fundado cuestionamiento, procede tener por justificado el empleo de la vía intentada, ante la clara y manifiesta inidoneidad de aquella normativamente prevista, para obtener una tutela eficaz de sus derechos (en un sentido concordante, esta Sala, “in re” “Mutual de agua y energía eléctrica c/Estado nacional s/amparo” del 2/9/82).

En el “sub examine” con base en las consideraciones fácticas expuestas (en particular teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde que se dispuso la baja de la C.U.I.T. y de los pedidos para su rehabilitación) y haciendo mérito de las previsiones normativas involucradas (Res. Gral. A.F.I.P. 3.358/12 e Instr. Gral. Conj. D.I.P. y N.F. 932/12 y D.I.P. y N.R. 1.202/12), cabe tener por verificadas la arbitrariedad e ilegitimidad manifiesta de la denegatoria que se deriva del silencio en que incurrió el Fisco nacional, con relación a los pedidos formulados por la amparista para obtener la reactivación de su Clave Unica de Identificación Tributaria.

Como corolario, corresponde admitir la acción de amparo promovida por Propiandar S.A. y ordenar al Fisco nacional que proceda a la rehabilitación de la C.U.I.T. de la actora, en el plazo de tres días a partir de la notificación de la sentencia.

IX. Que las costas de ambas instancias se imponen a la vencida, teniendo en cuenta la decisión que se adopta y por no advertir razones que justifiquen apartarse del principio objetivo de la derrota establecido en el arts. 14 de la Ley 16.986, y 68 del C.P.C.C.N.

Por lo expuesto, oído el señor fiscal general,

EL

TRIBUNAL

RESUELVE:

1. Admitir el recurso de apelación interpuesto a fs. 257/264, y revocar la sentencia que obra a fs. 251/254.
2. Hacer lugar a la acción de amparo y en consecuencia, ordenar al Fisco nacional que proceda a la rehabilitación de la C.U.I.T. de Propiandar S.A., en el plazo de tres días a partir de la notificación de la presente.
3. Imponer las costas de ambas instancias a la vencida (arts. 14 de la Ley 16.986, y 68 del C.P.C.C.N.).

Regístrese, notifíquese a las partes y al señor fiscal general en su público despacho.

Oportunamente, devuélvase.

María Claudia Caputi, José Luis López Castiñeira y Luis M. Márquez.