

Clínica Mayo de Urgencias Médicas Cruz Blanca S.R.L s/ apelacion - salidas no documentadas

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala B

Fecha: 10/03/2014

Hechos

El Fisco aplicó una multa por defraudación a un contribuyente, por haber omitido el pago del Impuesto a las Ganancias en concepto de “Salidas no documentadas”, como consecuencia de la comprobación del cómputo de gastos por servicios de publicidad cuyo prestador se encontraba incluido en la base APOC. El contribuyente interpuso recurso de apelación. El Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, revocó la sanción aplicada.

1 - La multa impuesta por el Fisco con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 a un contribuyente al cual se le practicó un ajuste en concepto de Salidas no documentadas, como consecuencia de la comprobación de facturas emitidas por un proveedor incluido en la base APOC, debe revocarse, pues aún mediando la caracterización de comunicación de pago que lleva a cabo el art. 15 de la ley 11.683, la conducta que se le reprocha al contribuyente no es la de haber presentado documentos — comunicaciones de pago o boletas de depósito— que contenían falsedades u omisiones, sino el hecho de no haberlos presentado, situación que no tiene expresa previsión normativa (del voto del doctor Magallón).

2 - El tipo infraccional previsto en el art. 46 de la ley 11.683 no resulta idóneo para penalizar la falta de presentación de volantes de pago, boletas de depósito y/u instrumentos no determinativos de la obligación, sino sólo el supuesto de tratarse de ingresos a cuenta o anticipos (del voto del doctor Magallón).

3 - La nulidad planteada contra la resolución del fisco que impuso una multa, con sustento en la presunta violación del derecho de defensa como consecuencia de la imposibilidad de efectuar el correspondiente descargo, debido a que la documentación secuestrada en un allanamiento no le fue devuelta al contribuyente, debe desestimarse, pues la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto la restricción de la defensa que ocurre en sede administrativa pueda subsanarse exista en una etapa jurisdiccional posterior.

4 - Corresponde revocar la multa aplicada por el Fisco, con sustento en los arts. 46 y 47 inc. c) de la Ley 11.683 —t.o. 1998 y mod.— ante la existencia de salidas no documentadas, pues, según el principio de la personalidad de la pena sólo puede ser sancionado aquel a quien puede imputársele la conducta punible, situación que no ocurre en autos dado que el ocultamiento de la personalidad física sólo puede ser imputable al beneficiario del pago que no ha podido o no ha querido identificarse frente a la recurrente que lo realiza (del voto del Dr. Vicchi, según la doctrina sentada en “El Chalet” — 11/04/2007, AR/JUR/2687/2007— , a la cual remite)

5 - Debe reencuadrarse en el art. 45 de la ley 11.683, la multa aplicada a un contribuyente en el Impuesto a las Ganancias – Salidas no documentadas, con sustento en el art. 46 de la citada ley, toda vez que el fisco nacional no logró evidenciar que la conducta del contribuyente haya sido defraudatoria, limitándose a sostener que aquel había registrado en su libro de IVA Compras facturas de un proveedor que se encontraba incluido en la base APOC, sin explicar que la utilización de dichos comprobantes haya sido una maniobra deliberada para defraudar al erario público (del voto en disidencia parcial del Dr. Pérez).

Buenos Aires, marzo 10 de 2014

El Dr. Magallón dijo:

I. Que a fs. 7/19 se interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 1347/2011 recaída en el sumario N° 167057 de fecha 19 de abril de 2011, dictada por la División Jurídica de la Dirección Regional Tucumán de la AFIP-DGI, mediante la cual se aplicó una multa de \$ 46.967,56 (Pesos cuarenta y seis mil novecientos sesenta y siete con cincuenta y seis) equivalente a 2 (dos) veces el Impuesto a las Salidas no documentadas, presuntamente omitido, correspondiente al período fiscal 2008, con sustento en lo dispuesto por el art. 46, y con la reducción prevista en el primer párrafo del art. 49 del citado ordenamiento legal.

Plantea la recurrente que en el caso del Impuesto a las Salidas no documentadas no hay DDJJ ni determinación de oficio, sino una autoliquidación, la cual fue incluida en el correspondiente plan de pagos. Agrega que la detracción del gasto y el crédito fiscal fue subsanada mediante la rectificación de las DDJJs del Impuesto a las Ganancias perteneciente al período fiscal 2008 e IVA ejercicios fiscales 01/2008 al 12/2008.

Arguye que el Fisco ha violado su derecho a legítima defensa (conf. art. 18 de la CN) atento a que con fecha 14/10/2009, en cumplimiento a lo dispuesto por el Juzgado Federal N° 2 de Tucumán, se le realizó un allanamiento, procediéndose al secuestro de documentación y archivos informáticos que nunca fueron devueltos, encontrándose los mismos aún en poder de la AFIP. Entiende que la situación precedente impide ejercer en plenitud el citado derecho, toda vez que sin acceso a la documentación mencionada no pudo efectuar el correspondiente descargo.

Considera al instituto de “salidas no documentadas” como un gravamen especial que opera como una penalidad de carácter económico, por lo que si se pretende aplicar una sanción se generaría una triple imposición al contribuyente, toda vez que al aplicársele una multa en el IVA se estaría aplicando otra por “salidas no documentadas” por el mismo concepto.

Afirma que el hecho del que haya incluido el ajuste mediante la presentación de un plan de pagos no implica de por sí la aplicación directa de sanción por considerar tal conducta como demostrativa de una voluntad previa de defraudar o no. Indica que si la obligación de pago prevista en el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias no tiene como antecedente la conducta reprochada en el art. 46 de la Ley 11.683, resulta improcedente aplicar la sanción establecida en la norma mencionada.

Cita jurisprudencia y doctrina que avalan su postura. Formula reserva del caso federal. Solicita se revoque la sanción impuesta, con costas.

II. Que a fs. 29/33vta. contesta el traslado del recurso la representación fiscal.

Expresa que con motivo de la verificación practicada por la autoridad de fiscalización, pudieron comprobarse irregularidades en la exposición de los datos que integran la DDJJ del Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2008, practicándose ajustes en concepto de “Salidas no documentadas” como consecuencia de la comprobación del cómputo de gastos por servicios de publicidad cuya prestadora es la sociedad City Arte S.R.L., la cual se encuentra incluida en la base APOC.

Informa que notificada la apelante de la iniciación del sumario por el impuesto y período en cuestión, omitió hacer uso del derecho de defensa establecido en los arts. 70 y 71 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Con relación al sumario que culminó con la aplicación de multa por defraudación relacionada con el Impuesto a las Salidas no documentadas no abonado oportunamente, señala que mediante el dictado de la R.G. (AFIP) N° 893, se estableció que el ingreso en cuestión debe ser efectuado dentro de los quince (15) días hábiles administrativos de producida la erogación ó salida no documentada, utilizando a tal fin los formularios o “volantes de pago” cuyo número identifica el art. 2° del Anexo I de la citada RG.

Continua poniendo de relieve que el art. 15 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) dispone que “Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley”, puntualizando que, conforme fuera puesto de manifiesto por el juez administrativo en la resolución apelada, la contribuyente actora en estos autos, “... ha omitido presentar los formularios o volantes de pago (que hacen las veces de declaraciones juradas), dejándose de declarar e ingresar en término lo adeudado por las salidas no documentadas, conforme lo reglamentado por la Resolución General N° 893”.

Subraya que la apelante ha consentido el criterio fiscal, conformando el ajuste correspondiente a las referidas salidas e ingresando el tributo resultante mediante un plan de facilidades de pago, no pudiendo por tanto admitirse que vaya ahora contra sus propios actos, circunstancia, que se verificaría, según el fisco Nacional, en tanto y en cuanto la actora pretende ejercer un derecho en abierta contradicción con una previa conducta suya.

Con relación a los agravios vertidos por la recurrente respecto a la falta de descargo a la instrucción sumarial basada en la imposibilidad de disponer de los medios y pruebas pertinentes, carecen de sustento atento a que la misma pudo peticionar al magistrado interviniente que se le permitiera la extracción de copias. Asimismo, destaca que no se advierte en los antecedentes administrativos presentación alguna de la apelante, durante el transcurso del plazo de descargo, de argumentación al respecto, pedido de prórroga o manifestación de imposibilidad de hacer uso de su derecho por las causales citadas.

Destaca el elemento subjetivo Se configuró en el momento mismo que el contribuyente debió exteriorizar en forma correcta y completa su verdadera capacidad contributiva. Añade que la apelante no ha demostrado, mediante ningún medio probatorio, causales que permitan tener por excluida la subjetividad requerida por el art. 46 de la Ley de Procedimiento Fiscal. Sostiene que la mediación de ardid se conformó en el despliegue de artificios disimuladores de la realidad, en tanto se ha pretendido respaldar erogaciones de dinero mediante la utilización de documentación que fue emitida a nombre de la sociedad calificada como apócrifa.

Pone de manifiesto que debe negarse el carácter sancionatorio que a las “Salidas no documentadas” quiere atribuirle la recurrente, puesto que resulta la solución impuesta por la legislación para el caso que una salida de dinero carezca de documentación o cuando habiéndola, el instrumento que la sustenta carezca de aptitud para demostrar la causa, de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario.

Cita, jurisprudencia que avala su postura, acompaña los antecedentes administrativos, hace reserva del caso federal y solicita se confirme la resolución apelada, con costas.

III. Que a fs. 37 se elevan los autos a consideración de la Sala “B”, y se pasan los mismos a sentencia.

IV. Que por cuestiones de lógica precedencia, corresponde en primer término dar tratamiento al planteo de la recurrente que, si bien no fue introducido en la especie de ese modo, podría acarrear la nulidad de la resolución traída en recurso. Dicho planteo radica en la supuesta violación —en sede administrativa— a su derecho de legítima defensa como consecuencia de la imposibilidad de efectuar el correspondiente descargo, toda vez que la documentación que le fuera secuestrada en el allanamiento de fecha 14/10/2009 no le fue devuelta.

Que este Tribunal ha sostenido in re “Mirror Holding S.A.” (fallo del 15/09/06, expte. N° 20.440-I) que: “...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal (fallo 205.549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal

como “in extenso”, en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las pruebas que hacían a su derecho...”. Por lo expuesto, se rechaza el planteo de nulidad incoado.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto sancionatorio apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (vide petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excm. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto “...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto —en materia de costas— que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...”.

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia en cuanto expresó “Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que ésa defensa había sido introducida como excepción, de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó “como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal” (conf. sentencia de cámara, considerando V. fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia” (B-485-XLV, “Bolland y Cía., S.A.”, sentencia del 21/02/2013).

V. Que, sentado cuanto antecede, corresponde analizar si se ajusta a derecho la multa impuesta.

Que del Informe Final de inspección obrante a fs. 3/6 de los antecedentes administrativos que se agregan por cuerda, surge que la actividad principal de la contribuyente son los servicios de internación:

Que allí se dejó sentado que con fecha 14/10/2009 y en cumplimiento de lo dispuesto por el Sr. Juez Federal Mario Racedo a cargo del Juzgado Federal N° 2, se allanaron los domicilios de la recurrente (calle 9 de Julio 279, y calle Buenos Aires N° 266, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán), procediéndose al secuestro de 41 cajas que contenían variada documentación de la firma. Asimismo, de la citada documentación se confeccionó papel de trabajo con las facturas correspondientes a la sociedad Citi Arte S.R.L., detectando que el citado proveedor —que se encuentra incluido en la base APOC del Organismo— le facturó a la recurrente, servicios de publicidad, por lo que erogaciones relativas a las mencionadas operaciones se consideraron como Salidas no documentadas.

Que tal como manifiesta la apelante en el recurso de apelación y de conformidad, con lo consignado en el informe final de inspección, el importe intimado por las Salidas no documentadas (\$ 70.451,34) fue incluido por la actora en un plan de pagos.

VI. Que en el Impuesto a las Ganancias —Salidas no documentadas—, ante la carencia de documentación respaldatoria de las erogaciones, el artículo 37 la Ley del gravamen prevé que, sin perjuicio de la no deducibilidad de las mismas en el balance impositivo, ellas estarán sujetas al pago del impuesto a la alícuota máxima del treinta y cinco por ciento (35%), con carácter de definitivo, calculado sobre el monto del gasto impugnado. En el art. 38, por su parte, la Ley del impuesto también establece una excepción a la regla del art. 37, señalando que no se exigirá el ingreso de los conceptos allí individualizados, cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos estaban destinados a la adquisición de bienes, o que por virtud de su monto u otras circunstancias de hecho, dichos pagos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario de los fondos.

A su turno, el art. 46 de la ley procedimental prevé que “El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

Como sostuvo esta Sala “B” in re “Sanguinetti, Sergio Claudio” (Expte. n° 25.562-I) y en “Kank y Costilla SA.” (05/11/2004) entre otros, “...el ilícito tributario previsto en el artículo 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido por el Fisco...”.

VII. Descriptas ya las características más elementales tanto del impuesto como del tipo infraccional que aquí es menester analizar, cuadra ahora abordar la cuestión que, a mi manera de ver, provee la solución del punto que toca decidir si se ajusta a derecho la imputación dolosa del artículo 46 efectuada contra la recurrente ante la falta de pago del impuesto sobre las salidas no documentadas.

A los fines indicados, creo conveniente comenzar señalando que, tal como se ha consignado en la vista corrida a la actora por la instrucción de sumario infraccional, el organismo fiscal consideró apropiado encuadrar prima facie la conducta de la imputada en el tipo defraudatorio previsto en el art. 46 del ritual, ello con base en que “De las constancias que obran en poder de esta División surge que la contribuyente del rubro, mediante la omisión del ingreso del concepto “salidas no documentadas” (art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias) por el período fiscal 2008, ha incurrido en una ocultación maliciosa, engañando al Fisco por las operaciones de servicios cuyos comprobantes poseen como emisor al proveedor apócrifo Citi Arte S.R.L. (...) originando en consecuencia una diferencia de impuesto a ingresar a favor de este Fisco Nacional de \$ 70.451,34.-”.

Posteriormente y a su turno, en la resolución ahora apelada se justificó la aplicación de multo por la imputación defraudatoria expresando —en lo que aquí resulta relevante— con apoyo en que “...el engaño u ocultación destinado a la evasión se configura porque la sumariada registró en su libro IVA compras facturas provenientes, de la proveedora Citi Arte S.R.L., calificada como apócrifa, situación sin duda conocida por ella y que fuera establecida mediante el accionar fiscalizador (...) se exhibe de tal manera una situación engañosa que no puede ser corroborada ab initio por el Fisco, poniéndose en evidencia tal circunstancia mediante la inspección realizada a la responsable, momento en el cual pretende enterarse de la condición de apócrifa de la emisora de los comprobantes (...) Que la “ocultación maliciosa” se pone de manifiesto a través de la no exteriorización de los débitos y créditos fiscales en su justa medida...”.

Por último y como ya se ha adelantado, al contestar el recurso de apelación, el Fisco Nacional sostiene la procedencia de la imputación efectuada oportunamente, poniendo de relieve que “Con relación al impuesto a las Salidas no Documentadas, cabe hacer mención que mediante el dictado de la Resolución general N° 893, se estableció que el ingreso en cuestión deberá ser efectuado dentro de los quince (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada. El artículo 2° del Anexo I de la citada Resolución General establece los números de los formularios o “volantes de pago” a utilizar por los distintos contribuyentes o responsables”.

Seguidamente y, después de hacer referencia a la norma contenida en el art. 15 de la Ley N° 11.683, la representación fiscal destaca que, conforme fuera expuesto por el juez administrativo en la resolución apelada, la contribuyente actora en estos autos “...ha omitido presentar los formularios o volantes de pago (que hacen las veces de declaraciones juradas), dejándose de ingresar en término lo adeudado por las salidas no documentadas, conforme lo reglamentado por la citada Resolución General N° 893”.

Ahora bien, sentado lo precedentemente expuesto y entendiendo que se ha expuesto con detalle el contenido de la imputación infraccional cuyo ajuste a derecho es objeto de esta litis, adelanto mi opinión en sentido negativo.

VIII. En efecto y tal como ya lo he venido sosteniendo en diversos votos emitidos en pronunciamientos de esta Sala (causas “Quercia, José Luis” (Expte. N° 28.038-I) del 09/04/2012; “Solicon S.A. (Expte. N° 34.199-I) del

01/08/2012; “Blanco, Daniel Osvaldo” (Expediente 26.958-I) del 18/09/2012, habiendo ampliado los fundamentos allí consignados, respecto de la misma cuestión, en los autos “Master Rental S.A.” (Expediente N° 34.825-I) del 03/12/2012, la imposibilidad de aplicar multas por las infracciones materiales previstas en el ordenamiento procedimental respecto del Impuesto sobre las Salidas no documentadas deriva del carácter del instrumento con el que el mismo debe ser cancelado —volante de pago— que carece, desde el punto de vista de su naturaleza intrínseca, de los atributos propios de una declaración jurada determinativa del tributo (que en adelante denominaré DDJJ).

A mi modo de ver, se exhiben evidentes las diferencias conceptuales entre una boleta de depósito y una DDJJ, entiendo que esta realidad no podría verse alterada por el hecho de que en el 1° párrafo del art. 15 de la Ley Procedimental se atribuya a la primera y a las comunicaciones de pago, el carácter de declaración jurada, como así tampoco por la circunstancia de que ante la omisión y/o consignación de errores o falsedades en los mismos, se someta al contribuyente a las penalidades previstas en los arts. 39, 45 y 46.

En efecto, la norma del art. 15 señala que serán pasibles de tales sanciones “...las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben...”. De ello pueden extraerse dos certezas: (i) sólo las deficiencias consignadas en tales instrumentos podrían generar la imputación infraccional y, (ii) la falta de presentación de volantes de pago ante el organismo, no podría identificarse o asimilarse con errores, falsedades u omisiones volcadas o consignadas en ellos —según los términos expresos de la norma examinada—, pues es evidente que se trata de dos situaciones bien distintas.

Que puede advertirse entonces, con meridiana claridad, que la imputación de autos —la de que se habría verificado el tipo del art. 46— no podría tener andamio ni aún mediando la “caracterización” de la comunicación de pago que lleva a cabo el aludido art. 15 de la ley procedimental, en tanto y en cuanto la conducta que se le reprocha a la contribuyente no es la de haber presentado documentos (comunicaciones de pago o boletas de depósito) que contenían falsedades y/o errores, sino que se le reprocha el no haberlos presentado.

Que por su parte y en cuanto a las “omisiones” a que se refiere el citado art. 15, adviértase que según su texto las mismas deben, al igual que los errores o las falsedades, ser comprobadas “en dichos instrumentos”, vale decir, que éstos deben contener a aquellos. Ergo, la norma bajo análisis no se refiere —y por ende no podría penalizar— a la omisión de presentar el comprobante de pago o boleta de depósito, omisión a la que, como medio comisivo, sí hacen referencia (cuando se trata de verdaderas declaraciones juradas) tanto el art. 46 como el art. 45 de la ley procedimental.

Que no obstante resultarme notoria aquella diversa naturaleza, no dejo de advertir el hecho de que no pocos creen ver en esa disposición del art. 15 de la Ley Procedimental la piedra angular necesaria para postular la aplicación de las multas de los arts. 45 y 46 al Impuesto a las Salidas no documentadas.

Creo que para comprobar el error que tal postura supone, debería repararse, primeramente, en la circunstancia de que si aquellos dos singulares instrumentos —declaración jurada determinativa y boleta de depósito y/o volante de pago— fueran verdaderamente, como se suele pretender, de análoga naturaleza, la propia existencia del referido art. 15 —claramente destinado a establecer una (restringida) asimilación de ciertos efectos entre ambas— no tendría razón de ser y resultaría superfluo, toda vez que las boletas de depósito también habrían quedado comprendidas en la definición y previsiones del art. 11 de la ley procedimental, lo que ciertamente no es así.

Que tanto la diversa naturaleza jurídica que exhiben unos y otros instrumentos como las derivaciones que se siguen de tal circunstancia —en lo que aquí es relevante— fueron puestas de relieve, con acierto y precisión, por el Dr. Marí Arriaga al emitir su voto en el Plenario “Gaseosas de La Tablada S.A.” de fecha 3/12/1975. Allí señaló: “Que atendiendo al razonamiento expuesto, y desde que no puede asimilarse la naturaleza jurídica de los instrumentos en que consisten las boletas de depósito con la de las declaraciones juradas, debe interpretarse razonablemente, que el art. 22 de la ley 11.683, atribuir a los primeros como así también a las

comunicaciones de pago, el carácter de declaración jurada, lo hace apuntando a la idea de que las omisiones, errores o falsedades que se comprueben en los mismos, queden alcanzados, como la propia norma lo prescribe, por las sanciones de los arts. 44 ó 45, según el caso. La finalidad que se persigue con esta nueva figura delictiva, es la de reprimir la comisión de tales hechos con total independencia de que existan o no declaraciones juradas (...) Que en consecuencia corresponde fijar como doctrina legal, la siguiente: “A los fines de la figura que prevé y reprime el art. 45 y de las presunciones que establece el art. 46, ambos de la ley 11.683 (t.o. en 1974), no revisten el carácter de declaraciones juradas las boletas de depósito (form. 3548/B), mediante los cuales debe efectuarse el pago de los anticipos”.

Que a mayor abundamiento, cabría agregar a lo dicho que también pueden advertirse claras diferencias en cuanto a las circunstancias fácticas y jurídicas que se vinculan con la determinación, liquidación e ingreso de impuestos como Ganancias e IVA —por citar solo dos casos de tributos sujetos al sistema de “autodeclaración”— y el de Salidas no Documentadas. En efecto, mientras que la obligación de declarar e ingresar los primeros está prefijada tanto en las normas que regulan sus regímenes jurídicos propios cuanto en un cronograma de vencimientos dispuestos de antemano por el Organismo Fiscal, la obligación de ingresar el segundo surgiría recién a partir y como consecuencia de la realización de gastos carentes de documentación, o bien, desde que los documentos que les sirven de justificación han sido impugnados por el Fisco.

Y en este punto, cabría tener en cuenta una singular particularidad que exhibe la regulación del tributo bajo análisis, pues podría ocurrir que, aún cuando los comprobantes fueran “verdaderamente, apócrifos”, no habría obligación de ingresarlo si se verificasen las circunstancias contempladas en el 3° párrafo del art. 55 del Decreto reglamentario de la ley del gravamen. Esto indica que, hasta tanto no se formalizase la impugnación de los comprobantes —lo cual supone que, previamente, el Fisco ha analizado si se da la situación fáctica contemplada en esta norma del reglamento y la ha descartado—, el imputado no podría tener certeza acerca de la obligación de abonar el impuesto por la salida.

Que por otro lado, cabe señalar que del análisis del texto de la Resolución General AFIP N° 893 citada por el Fisco, puede advertirse que en la misma nunca se hace referencia a la obligación de presentación de declaración jurada alguna, sino tan solo al ingreso del impuesto a través de un volante de pago. Por lo demás, corresponde poner de resalto que si bien en el 2° párrafo de los considerandos de la referida Resolución General se consigna “Que el segundo párrafo del artículo 55 del Decreto Reglamentario dispone que, aún cuando existan evidencias de que las erogaciones han sido destinadas al pago de servicios para obtener; mantener y conservar la ganancia gravada, se deberá determinar e ingresar el impuesto, admitiéndose la deducción del gasto en el balance impositivo”, lo cierto es que dicho segundo párrafo del art. 55 del Decreto 1344/98 no hace mención, siquiera implícita, a la obligación del contribuyente de determinar el impuesto bajo análisis. En efecto, esta última norma solo prevé que “Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 37 de la ley, que recae sobre tales retribuciones”. Las negrillas de las transcripciones no corresponden, en ningún caso, al texto original.

Que, merced a lo expresado anteriormente, llego a la conclusión de que este tipo infraccional no resulta idóneo para penalizar la falta de presentación de volantes de pago, boletas de depósito y/u otros instrumentos no determinativos de la obligación, sino sólo en el supuesto de tratarse de ingresos a cuenta o anticipos, situación claramente diversa de la que se verifica en autos.

La Corte Suprema de Justicia tiene dicho que “La correlación entre sanción y bien jurídico es la que, con fundamento en la proscripción de, la analogía, permite fundar la prohibición de que, so pretexto de interpretación, se amplíen los tipos legales a la protección de bienes jurídicos distintos de los que el legislador ha querido proteger” (Fallos: 318:207), como así también que “La cláusula del art. 29 de la Constitución Nacional según la cual los jueces no podrán ampliar por analogía las incriminaciones legales ni interpretar extensivamente la ley en contra del imputado”, impide aumentar los supuestos susceptibles de sanción penal,

más allá de los comprendidos en el precepto aplicable, entendido con el alcance que los términos en que está redactado llanamente autorizan (Fallos: 215:23).

Que siendo así, no podría pretenderse la subsunción en el tipo infraccional del art. 46 de la conducta aquí reprochada —la omisión de ingreso del Impuesto súbrelas salidas no documentadas— cuando ello no encuentra expresa previsión normativa, pues lo contrario implicaría una manifiesta y grave violación de los principios constitucionales de legalidad y tipicidad penal.

Que en virtud de lo expuesto voto por revocar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas, con costas.

El Dr. Pérez dijo:

I. Que adhiere a los Considerandos I a IV del voto del Vocal preopinante.

II. Que, en cambio a distinta solución arriba respecto de la cuestión de fondo que este Tribunal ha sido llamado a resolver, esto es, sobre la procedencia de la sanción en materia de salidas no documentadas.

Que, en materia de sanciones derivadas del impuesto sobre salidas no documentadas, tal como lo sostuvo la Sala “B” de este Tribunal —en su anterior composición— al sentenciar, entre otras, las causas “Correo Argentino S.A.”. sentencia del 25/10/04 y “Translavial S.A.” del 21/11/2005, el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excm. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Radio Emisora Cultural S.A.”, del 9/11/00, y “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, del 26/8/2003, es un tributo que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de 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 artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683.

Que, por otra parte, la cuestión ha sido recientemente tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: “D’Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI”, compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el Organismo Fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera “forma” y “plazo de presentación” de la declaración jurada del impuesto a las ganancias —salida no documentada— en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla. Que, en cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) N° 893 (esto es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley N° 11.683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben serían pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Que, con relación a la multa por defraudación aplicada, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicarlas sanciones previstas en el artículo 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. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador “estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

Que, en el caso de autos, sin embargo, el Fisco Nacional no ha hecho uso de las presunciones legales de las que puede hacer mérito, razón por la cual debió en tal sentido acreditar de modo fehaciente los elementos que requiere el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFed. Cont. Adm. - Sala V - 29/3/1999).

Que, tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11.683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" - 8/2/1999)".

Que en el caso de autos el Fisco Nacional sustenta su pretensión dolosa en que la encartada habría registrado en su libro de IVA Compras facturas provenientes de la proveedora Citi Arte S.R.L., la cual según surge del informe final de inspección se encuentra incluida en la base APOC. Si bien el juez administrativo sostiene que esta situación era sin duda conocida por la contribuyente de autos, no explica que elementos lo llevan a esa conclusión ni prueba que la utilización de dichos comprobantes haya sido una maniobra deliberada de la aquí recurrente para defraudar al Erario público.

Cabe señalar que en el caso el Fisco Nacional no ha logrado evidenciar que la conducta de la recurrente haya sido defraudatoria en los términos antes explicitados, no aportando elemento alguno que permita aseverar su imputación. De la lectura del acto recurrido se aprecia que el Juez Administrativo aplicó la sanción de manera dogmática, manifestando simplemente que "resulta claro el intento de reducir la obligación tributaria" y que "la "ocultación maliciosa" se pone de manifiesto a través de la no exteriorización de los débitos y créditos fiscales en su justa medida", aunque en el caso la multa que se aplica corresponde a Salidas No Documentadas.

III. Que, no obstante, ello no implica que la conducta fiscal del contribuyente quede impune, en tanto se configura la figura culposa de omisión de impuestos, lo que a su vez, hace presumir la culpa en el contribuyente (conforme reiterada jurisprudencia de esta Sala, entre otros, in re "Rosmino y Cía"., sentencia del 27/09/1999, entre otros), quien tendrá a su cargo la destrucción de dicho elemento subjetivo, alegando y demostrando la existencia de un error excusable con entidad para marginarlo del reproche punitivo.

Que, al respecto, debe advertirse que, de conformidad a distintos pronunciamientos de esta Sala (ver, por caso, Importaciones Alfatex S.A.", sentencia del 30/12/02 y "Pepa José Luis" del 22/4/03), el error para poseer entidad eximente de reproche debe reunir la triple característica de esencial, decisivo e inculpable, todas circunstancias que no se visualizan con ninguna nitidez en las presentes actuaciones, incumpliendo la doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal in re "Casa Elen Valmi de Claret y Garelo" (Fallos 322:519).

Que, en función de lo expuesto y de las circunstancias de autos que fueran oportunamente reseñadas, conllevan al encuadramiento de la conducta del contribuyente en las disposiciones del art. 45 de la ley de rito, resultando razonable graduar la misma en un 50% del impuesto omitido de tributar.

Par lo expuesto corresponde reencuadrar la sanción en la figura del art. 45 de la ley de rito en su mínimo legal, con la reducción al tercio (conf. art. 49 de la ley 11.683), con costas por su orden (conf. art. 184 de la ley procedimental).

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere a los considerandos I a V del voto del Dr. Armando Magallón.

Que, con relación a la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas que diera origen a los presentes autos, corresponde remitirse al voto del suscripto al momento de sentenciar la causa “El Chalet S.A.” con fecha 11/04/2007 —y aclaratoria de fecha 18/06/2007— en donde se sostuvo que “existe una diferencia entre la salida no documentada y aquellos gastos, como en el caso de autos, “cuya deducción se pretende con el único propósito de disminuir la base imponible del impuesto a las ganancias bajo la utilización de documentación apócrifa, lo cual configura sin lugar a dudas una maniobra fraudulenta, hecho que con entera lógica no daría nunca derecho al infractor al cómputo de los mismos como gastos deducibles en el impuesto a las ganancias” (vide en igual sentido voto del suscripto in re “Servicios Horizontes SA”, fallo de fecha 02/10/2009).

Que, por las razones expuestas, corresponde revocar la multa apelada en las presentes actuaciones, con costas.

Que, en virtud de la votación que antecede, por mayoría, se resuelve:

Revocar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese. — Armando Magallón. — José Luis Pérez. — Juan Carlos Vicchi.