República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-134384109-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 14 de Diciembre de 2022

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) SENTENCIA - DRJ SRL - 30.079-I y acum.

En el día de la fecha, se reúnen los integrantes de la Sala “C” Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la Vocalía de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la Vocalía de la 7° Nominación), para resolver el **expte. 30.079-I**, caratulado: **“DRJ SRL s/recurso de apelación”** y sus acumulados **30.080-I y 30.081-I**, de igual carátula.

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 475/486, la Sala B de este Tribunal dictó sentencia confirmando las resoluciones que habían determinado de oficio impuesto a las ganancias (en adelante IG), impuesto a las ganancias-salidas no documentadas (en adelante ISND) y al valor agregado (en adelante IVA), y sus intereses. Dicha sentencia, además, confirmó la multa aplicada en el IVA y revocó la impuesta en el ISND en la Res. 174/07 relativa a los períodos fiscales 06 y 07/2003, graduada en el 80% del impuesto presuntamente omitido (cfme. art. 45, ley 11.683).

El 26/04/2016 la Excma. CACAF hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por el fisco y anuló el pronunciamiento recurrido en cuanto revocó la multa aplicada por el ISND (expte. 30.081-I), por considerar que no hubo mayoría de fundamentos, remitiendo las actuaciones a este Tribunal para que se dicte uno nuevo respecto de este punto.

II.- Que al interponer el recurso de fs. 352/372vta., la actora se agravió del escueto análisis realizado por el fisco respecto de las operaciones de compra y venta que efectuó, pues sólo cotejó la existencia de correlación entre unas y otras, comparando las facturas de compra (en especie y cantidad) con las de venta. Puntualizó que tampoco consideró la diligencia en su accionar, pues tomó todos los recaudos para cumplir debidamente sus obligaciones fiscales. Afirmó que realizó las consultas disponibles en la página web de la AFIP, no surgiendo información que revele ninguna irregularidad respecto de sus proveedores. Destacó que los indicios referidos a incumplimientos de terceros no habilitan al fisco a presumir la existencia de una conducta dolosa, pues están referidos a la situación fiscal de los proveedores que es ajena al adquirente y además no surge de ninguna norma que puedan serle imputadas.

Citó jurisprudencia en apoyo de su postura y solicitó que se revoque el acto apelado.

A fs. 380/388 el fisco nacional contestó el traslado del recurso y por las consideraciones que efectuó, solicitó su rechazo, con costas.

Luego de la remisión de las presentes actuaciones por parte de la Excma. CACAF -tal como se relató en el Considerando I, a fs. 593 se elevaron las actuaciones a la Sala C y a fs.599 se llamaron nuevamente los autos para dictar sentencia.

III.- Que debe puntualizarse que se encuentra firme la resolución que determinó el ISND por haberse considerado que las erogaciones efectuadas por la actora como pago de operaciones al proveedor apócrifo, Cooperativa de Trabajo Mar Can Ltda., importaron una salida no documentada en los términos del art. 37 de la LIG -texto vigente al momento de los hechos-, por lo que el Tribunal debe limitarse a resolver sólo la sanción impuesta en la resolución 174/2007 *con sustento en dicho ISND correspondiente a los períodos 06 y 07/2003 (cfme. art. 45, ley 11.683), graduada en el 80% del gravamen omitido.*

1. Que a fin de establecer el encuadre efectuado por el organismo recaudador y con el objeto de esclarecer los elementos necesarios para la configuración del ilícito que se le imputa a la recurrente, debe tenerse presente que las infracciones materiales reguladas por la ley procedimental requieren por su indiscutida naturaleza penal, en primer término, de la configuración del "elemento objetivo"; si éste no se verifica no procede adentrarse al análisis del "elemento subjetivo". Es decir, primero debe determinarse si existe una conducta penalmente reprochable a título de infracción, para recién luego, analizar si dicha conducta es imputable y a quién.

1.1. Que respecto del "elemento objetivo" no se cumple en la especie la tipicidad exigida por la figura infraccional invocada por el fisco, ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago a que hace referencia la RG 893/2000 el carácter de declaración jurada.

Que el concepto declaración jurada implica la cuantificación de los presupuestos del hecho imponible, materializados por el sujeto pasivo y sujeta a la verificación fiscal y como expone el Profesor Damarco *"es un acto de conocimiento porque a través de ella el contribuyente informa al Fisco su situación fiscal y éste toma conocimiento de ella y en cuanto a su contenido es un acto voluntario y el contribuyente queda obligado patrimonial y penalmente por los datos que ella contiene. Desde el punto de vista patrimonial es la misma ley 11.683 la que determina que el contribuyente está obligado al pago del impuesto que declaró y desde el punto de vista penal, en razón de su contenido puede quedar configurado alguno de los ilícitos materiales descriptos por aquella ley, dolosos o culposos y eventualmente alguno de los delitos tipificados por la ley* 24.769."(Tratado Jurisprudencia 1 y Doctrinario. Procedimiento Tributario Tomo 1 pag. 85).

Que por otra parte, tampoco es posible atribuirles a los comprobantes en cuestión naturaleza de declaración jurada por invocación del artículo 15 de la ley 11.683, pues ello es pretender otorgarles un alcance del que carecen. En efecto, las boletas de depósito y comunicaciones de pagos contempladas en dicha normativa son confeccionadas por el responsable **con datos que él mismo aporte** (el destacado es propio), situación que no acontece en la especie, toda vez que la calificación de no documentada de la salida de fondos es efectuada por el fisco con posterioridad a su tarea de verificación, razón por la que los instrumentos que se pretenden asimilar integran una etapa posterior, que es la referida al cumplimiento de la obligación tributaria mediante el pago.

1.2 Que sin perjuicio de lo dicho, y a mayor abundamiento, respecto del "elemento subjetivo" corresponde

señalar que el artículo *37 de la ley del impuesto a las ganancias (LIG, según numeración vigente al momento de los hechos) crea una ficción al establecer un impuesto especial a las salidas no documentadas, con base en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el impuesto a las ganancias, y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima; colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto de ese cobro.*

La CSJN al tratar la cuestión le otorgó inequívocamente el tratamiento de un "impuesto", desechando que se lo pueda considerar como una sanción, expresando que "se trata de la imposición de un tributo" (Fallos 323:3376 considerando 7°), y al analizar la figura expresó que "… debe partirse de la base de que no grava las ganancias obtenidas por el obligado a su pago, …en realidad lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúa erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio" (Fallos 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987). Es decir, nuestro Máximo Tribunal lo calificó como el impuesto de un tercero oculto beneficiario del cobro indocumentado o mal documentado, no cambiando tal conclusión el hecho de que el ingreso lo haga a título propio; porque la propia Corte señaló que es dicho receptor/perceptor del pago "...a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto.." (cfrme. la transcripción efectuada en el párrafo precedente), lo que lleva a considerar que la omisión de tal obligación, y su consecuente sanción, estaría en cabeza de tal beneficiario oculto. Tanto es así -impuesto de un tercero- que la propia LIG en su artículo 38 (texto vigente al momento de los hechos) exime del pago del impuesto especial cuando se presuma que "no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario" (art. 38, inc. b, LIG).

Por otra parte, cabe recordar que el derecho penal tributario se conforma con el derecho penal infraccional –con las figuras infraccionales previstas en la ley 11.683- y el derecho penal delictual –con las figuras delictuales del régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430, aplicándose en ambos los principios propios del derecho penal, entre los que se encuentra el de personalidad de la pena. Sobre la naturaleza "penal" de las infracciones tributarias –y más allá de la vasta doctrina y jurisprudencia existente sobre la materia- es inveterada y pacífica la doctrina de nuestro Máximo Tribunal desde el precedente de Fallos 271:297. Dicho principio de personalidad de la pena debe ser respetado al momento de analizarse, en cada caso particular, el llamado "elemento subjetivo" de la figura, es decir, una vez que se haya concluido en la existencia del "elemento objetivo".

Dicho esto, corresponde advertir que de los antecedentes obrantes en la causa no se evidencia que se haya configurado el llamado "elemento objetivo" de la figura infraccional según los términos descriptos en el punto 1.1 del presente considerando. Tal conclusión torna entonces inoficioso el tratamiento del "elemento subjetivo" de la figura achacada.

Por lo expuesto, corresponde **revocar la sanción impuesta, con costas**.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar la sanción impuesta en el ISND por los períodos 06 y 07/2003, con costas.

El presente pronunciamiento se emite con el voto coincidente de los dos miembros titulares de la Sala (cfme. art. 59, RPTFN).

Regístrese, notifíquese y devuélvanse los antecedentes administrativos de la causa y oportunamente archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.13 14:48:30 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.14 12:43:22 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.14 12:43:23 -03:00