República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-88992478-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 25 de Agosto de 2022

Referencia: Expediente N° 34.588-I, caratulado: “CONARDI S.R.L.” s/recurso de apelación –impuesto a las ganancias -salidas no documentadas-"

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7ma Nominación), Claudio Luis (Vocal de la 8°Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal de la 9° Nominación), a fin de sentenciar en la causa N° 34.588-I, caratulado: **“CONARDI S.R.L.”** s/recurso de apelación –impuesto a las ganancias -salidas no documentadas-",

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 40/48 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos– Dirección General Impositiva– , de fecha 24 de enero de 2011, en virtud de la que se determina la obligación de la recurrente en el impuesto a las ganancias– salidas no documentadas– , relativa a los meses enero a julio, septiembre y octubre de 2005 y febrero y marzo de 2006, con más intereses resarcitorios y se le aplica multa, equivalente al 80% del impuesto presuntamente omitido (conf. art. 45 de la ley N° 11.683, vigente a la sazón).

La recurrente plantea como excepción de previo y especial pronunciamiento la prescripción de las potestades del organismo fiscal para determinar y exigir el pago del impuesto a las ganancias por el ejercicio fiscal 2005.

Al respecto, niega su acogimiento a los títulos I y III del “Régimen de Regularización Impositiva, Promoción y Protección del Empleo Registrado, Exteriorización y Repatriación de Capitales”– ley 26.476– por lo que afirma no procede la suspensión de la prescripción prevista en el art. 44 de la referida norma. Aclara que su clave fiscal estaba en conocimiento del asesor contable e impositivo de la empresa para los actos ordinarios de carácter tributario, pero que para aquellos de naturaleza excepcional como el previsto en dicha ley de regularización y exteriorización, se requiere autorización expresa de la contribuyente que, en el caso ni siquiera fue consultada.

Indica que aplicar la suspensión del plazo de prescripción con carácter general y por un año, viola la garantía constitucional de igualdad porque perjudica a quien no se ha beneficiado con las concesiones generales de la ley. En consecuencia, plantea la inconstitucionalidad del art. 44 de la ley 26.476 y afirma que en el caso de autos

dicho plazo para que el ente recaudador determinara su obligación relativa al ejercicio fiscal 2005, comenzó a correr el 1° de enero de 2006 y se extinguió el 1° de enero de 2011.

Asimismo y para el supuesto que se pretendiera aplicar el artículo agregado a continuación del 65 de la ley de rito, plantea también la inconstitucionalidad de dicha norma porque tal proceder implicaría consagrar una prerrogativa desmedida a la autoridad administrativa, convalidando su propia morosidad.

En cuanto a la cuestión de fondo, sostiene que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha calificado al instituto de las salidas no documentadas como de responsabilidad sustitutiva y afirma que no resultan acreditados los supuestos de hecho que avalen la aplicación del art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias, ni se encuentra individualizado el beneficiario, por lo que no procede el acto administrativo apelado.

Manifiesta que el aludido art. 37, a los efectos de la impugnación del costo y gastos, requiere la concurrencia de dos requisitos: 1) que no exista respaldo documental y 2) que no se pruebe el gasto por otros medios de prueba. Además, dice que la norma exige que el beneficiario no se encuentre individualizado. En consecuencia considera que existiendo uno de dichos supuestos no corresponde impugnar el costo y/o el gasto.

Al respecto señala que en autos se localizó al beneficiario quien se presentó en la etapa de inspección y manifestó que cobró el dinero y lo devolvió a la recurrente.

Indica que de acuerdo a lo informado por el Sr. Gustavo Sorribas -empleado en relación de dependencia de la firma Intermar Bingos S.A. y amigo personal de los directivos de la apelante- , no hubo salida de dinero porque el cheque que cobró aquél fue entregado a su librador, es decir, a Conardi S.R.L.

Afirma que no existe causa legal para aplicar multa porque no hubo presentación de declaración jurada, con lo cual no se configuró el medio comisivo, a lo que se aduna que la naturaleza del instituto es la del pago de impuesto por responsabilidad sustitutiva y finalmente porque la pretensión represiva viola el principio de personalidad de la pena, ya que importa trasladar la culpa de un tercero.

Finalmente, por las razones de hecho y de derecho que invoca, la jurisprudencia y doctrina que cita y la prueba que ofrece peticiona que se haga lugar a la prescripción impetrada por el ejercicio 2005 o subsidiariamente que se revoque el acto administrativo en crisis por dicho período fiscal y también por el 2006. Plantea caso federal.

Que a fs. 74/81 vta. contesta el recurso interpuesto la representación fiscal, quien sostiene que a raíz de la fiscalización iniciada a Conardi S.R.L., se verificó que aquélla había realizado operaciones no registradas ni declaradas, según lo informado por su principal cliente– Intermar Bingos S.A.– lo que se desprende de la única cuenta corriente que posee la apelante durante los períodos abril de 2004 a marzo de 2007, según los resúmenes y copia de numerosos cheques librados por el apoderado de la empresa y cobrados por el Sr. Sorribas.

Que en cuanto a la excepción de prescripción articulada por la recurrente solicita su rechazo “in limine”, con imposición de costas a la apelante, dado que el acogimiento de la empresa a la ley 26.476, fue comunicado al organismo fiscal por el socio gerente de Conardi, Sr. Roberto López del Hoyo y no por el contador de la firma, lo que se desprende del acta F. 84001L 016 N° 0229696 del 1°/02/2010, así como que el 1°/09/2009 efectuó dos presentaciones, en el marco del Título I de la ley 26.476, aportando el F. 958 del régimen de regularización – declaración jurada informativa, del que surge el monto total de materia imponible exteriorizada, el que declaró poseer en dinero en efectivo y que lo destinaría a la construcción de inmuebles o a la finalización de obras ya iniciadas. En atención a lo expuesto considera aplicable al caso la doctrina de los actos propios, ya que en su

momento la apelante observó una conducta jurídicamente relevante y eficaz al conformar los ajustes fiscales, argumentando con posterioridad la excepción que se contesta, en abierta contradicción con aquella postura, lo que contraría la buena fe que debe primar en las relaciones fisco-contribuyente.

Respecto de la pretendida inconstitucionalidad del art. 44 de la ley de regularización que invoca la recurrente, sin perjuicio de la discusión que a su respecto pudiera entablarse ante instancias superiores, toda vez que, tal planteo resulta improcedente ante este organismo jurisdiccional por imperativo del art. 185 de la ley de rito, señala que tal argumento de la contraria no logra modificar la realidad, en cuanto adhirió expresamente a los beneficios de la ley 26.476.

En cuanto a las erogaciones no documentadas de la apelante y en relación a lo informado por el Sr. Gustavo Rubén Sorribas respecto de que era empleado en relación de dependencia de Intermar Bingos S.A. y a su vez amigo personal de los directivos de la actora, por lo que, como estos últimos no podían concurrir al Banco personalmente, él les hacia el favor de cobrar los cheques y luego entregárselos, manifiesta que son meras manifestaciones de aquél pues no aportó prueba alguna que confirme sus dichos, ni la realización de alguna prestación de su parte o de parte de Intermar Bingos S.A. para cobrar los aludidos cheques.

Asimismo, señala que la recurrente ante el requerimiento que le efectuara la inspección para que informara el detalle de cheques que emitió y fueron cobrados por el Sr. Sorribas, adjuntando la prueba documental respectiva, no aportó ningún documento o comprobante que certifique el motivo del dinero cobrado por el Sr. Sorribas en el sentido de que le fuera devuelto para afrontar otros gastos.

En síntesis, sostiene que el Sr. Sorribas no era beneficiario de nada, ya que el mismo manifiesta que los cobros los hizo por amistad entregándole los cheques a la empresa, ni la actora probó que aquél le hubiera efectuado alguna prestación o servicio o que el dinero que cobró se lo hubiera devuelto a la sociedad. Así concluye que nos encontramos en presencia de gastos sin respaldo documental y de los que no se prueba por otros medios que se efectuaron para obtener, mantener o conservar la fuente de ingresos.

Que en cuanto a los intereses resarcitorios liquidados, solicita su confirmación, dado que la contraria no manifestó agravio respecto de los mismos.

Que en relación a la sanción aplicada, afirma que en el presente caso se configura perfectamente la transgresión tipificada en el art. 45 de la ley procedimental, ello a la luz de la Res. Gral (AFIP) 893 y toda vez que, la recurrente no presentó las declaraciones juradas respectivas o los volantes de pago que revisten idéntico carácter, en los términos del art. 15 de la ley de rito.

Afirma que en la especie se encuentra acreditado el aspecto objetivo que requiere la norma para que se configure la infracción, al verificarse la falta de ingreso del tributo en la oportunidad fijada como vencimiento, por lo que el elemento subjetivo sólo puede soslayarse en la existencia de error excusable, el que no fue acreditado en autos.

En definitiva, a la luz de los argumentos de hecho y de derecho que expone, se opone a la prueba ofrecida por la recurrente e invoca jurisprudencia en favor de su parte, peticionando que se confirme el acto administrativo apelado, con costas. Plantea caso federal.

II.- Que a fs. 89/89 vta. obra la sentencia por la que el Tribunal en Pleno decidió no acumular la presente causa al Expte. N° 34.586-I. A. fs. 99/99 vta. se resuelve tratar la prescripción impetrada por la apelante con el fondo de la cuestión. A fs. 103 no se hizo lugar a la oposición del Fisco Nacional a las pruebas ofrecidas por la actora y se

abrió la causa a prueba haciendo lugar a la testimonial, única ofrecida por la apelante. A fs.111/112 obra copia del testimonio prestado en la causa N° 34.586-I y a fs. 124/128 la brindada por el Sr. Gustavo R. Sorribas ante la Dirección Regional de Mar del Plata. A fs. 151 se clausura el período de prueba. A fs. 155 se elevan los autos a consideración de la Sala "C" y se ponen para alegar, haciendo uso de tal derecho la recurrente a fs. 159/159 vta. y el Fisco Nacional a fs. 161/163 vta. A. fs. 167 se pusieron los autos a sentencia.

III.- Que por una cuestión de lógica precedencia, en primer lugar corresponde pronunciarse sobre la prescripción impetrada por la recurrente con relación al ejercicio fiscal 2005.

Que la apelante sustenta dicha defensa en la improcedencia de que se considere aplicable al caso de autos el art. 44 de la ley 26.476 de regularización impositiva –al que tacha de inconstitucional–, régimen a cuyos beneficios niega haberse acogido. A fin de acreditar sus dichos a fs. 38/39 acompaña la declaración del Sr. Ricardo Panza cuya firma está legalizada por Escribano.

Que en primer lugar procede puntualizar respecto a la pretendida inconstitucionalidad de dicho artículo, que este Tribunal se encuentra impedido de pronunciarse por el valladar que al respecto constituye el art. 185 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modifs.).

Que respecto de idéntico planteo efectuado por la actora con relación al artículo incorporado a continuación del 65 de la ley de rito, el mismo carece de sustento pues la suspensión en él consagrada no fue aplicada por el organismo fiscal al dictar la resolución en crisis.

Que en relación a si procede o no aplicar con carácter general la suspensión por un año del plazo de prescripción establecida en la norma en crisis, cabe consignar que el testimonio del Sr. Paenza resulta irrelevante a la luz de lo prescripto en el referido art. 44, en cuanto dispuso: "*Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales.*" (El subrayado es propio).

Que a mayor abundamiento, del F. 8400/L, Acta 016 N° 0229696, obrante a fs. 103 del cpo de Ganancias N° 1 de los antecedentes adjuntados por el Fisco Nacional, surge que el gerente de Conardi S.R.L. en dicha oportunidad reconoce que se efectuaron dos presentaciones conforme Ley 26476 título I (Plan n° C 396239) y Título III (Plan n° C 396052, adjuntando documentación respaldatoria al respecto pero aclara que no efectuó ningún pago a cuenta imputable a ambos acogimientos (lo que se encuentra acreditado por copia autenticada por agente de la AFIP obrante a fs. 103 del cpo. n°1 de ganancias).

Que en oportunidad de resolver una cuestión sustancialmente análoga, aunque en aquella oportunidad referida art. 17 de la ley 26.860, al sentenciar el expediente N° 48.165-I "Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S.R.L." (16-6-19), sostuve que "…el primer método al que se debe recurrir para interpretar una norma, cualquiera sea la rama del derecho a la que pertenezca, es la letra de la ley y sólo si ella no resultare clara deberá acudirse a otra fuente de interpretación (histórica, sistemática, funcional, etc.) pero cuando, como en el caso de autos, la misma no arroja dudas, corresponde apegarse a su letra para la dilucidación del "*thema decidendum*", pues así lo ha entendido la Corte Suprema de Justicia de la Nación al sostener que: "…no es admisible una interpretación que equivalga a prescindir del texto legal si no media debate y declaración de inconstitucionalidad, pues la exégesis de la norma,…debe practicarse sin violencia de su letra y de su espíritu (Fallos: 300:687; 257:295; 264:41; 269:225; 285:353 y 301:958)".

"Que idéntico criterio se estableció respecto del alcance que correspondía atribuir al art. 49 de la ley 23.495 cuando estipulaba que la mentada suspensión se disponía "con carácter general". Se dijo entonces que "…por el modo en que ha quedado redactado el texto legal…., no arroja dudas acerca de la expresa intención del legislador, el que, a diferencia de lo acaecido en el régimen de la ley 23.029, no estableció vinculación exclusiva entre la suspensión aludida y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria." (CSJN "Fisco Nacional (DGI) c/Distribuidora El Plata s/ejecución fiscal"– Consid. 5° del voto de la mayoría– , fallo del 26/11/1991. En el mismo sentido, CNACAF, Sala V, in-re: "Sevel Argentina S.A. c/D.G.I.", sentencia del 17/07/1996)."

"Que en dicha línea de pensamiento, entendemos que el art. 17 no presenta dudas en cuanto dispone la suspensión del plazo de prescripción con carácter general, toda vez que si bien es cierto que han cobrado trascendencia las opiniones de distintos diputados y senadores que solicitaron que se circunscribiera su alcance sólo a los contribuyentes que se habían acogido al régimen, también lo es que dichas opiniones no quedaron plasmadas en el texto que se sancionó y promulgó, ni la Corte Suprema se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de la norma."

"Lo expresado no importa desconocer que al interpretar otras leyes de sinceramiento fiscal o regímenes de moratoria, el Tribunal Cimero consideró que la suspensión establecida sólo abarcaba a quienes habían aceptado extinguir sus obligaciones tributarias por medio del plan de pago con facilidades que consagraban aquélla, pero en esos casos la norma no especificaba que la suspensión revistiera carácter general, sino que la subordinaba al acogimiento a su régimen o la declaración de caducidad del plan (Ley 22.681) o a las deudas que se mencionaban en sus arts. 1 y 2 (ley 23.029) (ver CSJN, "Dirección General Impositiva c/Dellizzotti, José María" del 06/06/1985– consid. 5– y "Dirección General Impositiva c/Establecimiento San Martín S.A.I.C. s/Ejecución Fiscal" del 28/04/1987– consid. IV–)."

"Que en atención a las consideraciones efectuadas "*supra*" los suscriptos consideran que la suspensión del plazo de prescripción dispuesta por el art. 17 de la ley 26.860 alcanzaba al universo de contribuyentes y no solo a los que se hubieran acogido a su régimen."

Que al igual que en el precedente invocado, tratándose el caso de autos de la determinación de oficio emitida por la AFIP respecto de la obligación de Conardi S.R.L. en el impuesto a las ganancias –Salidas No Documentadas– relativo al ejercicio fiscal 2005 y siendo las operaciones cuestionadas de los períodos enero a julio, septiembre y octubre de dicho año, el plazo de prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2006, de modo que de no mediar ninguna causal suspensiva o interruptiva, aquel hubiera operado el 1° de enero de enero de 2011.

Que sin embargo, toda vez que, la suscripta se enrola en la doctrina que sostiene que el art. 44 de la ley 26.476 debe interpretarse como de alcance general para el universo de contribuyentes y no sólo para aquéllos que se acogieron a dicho régimen, el plazo de prescripción, como consecuencia de su suspensión por un año operó el 1° de enero de 2012, por lo que la determinación de oficio de la obligación de la recurrente en concepto de impuesto a las ganancias –salidas no documentadas–, no se encuentra alcanzada por la prescripción invocada por la recurrente.

Por tanto, corresponde rechazar la excepción opuesta por la contribuyente, con costas.

IV.- Que la cuestión de fondo sometida a decisión de este Tribunal se circunscribe a dilucidar si se ajusta a

derecho la resolución apelada en cuanto determina la obligación de la actora con relación al impuesto a las ganancias –salidas no documentadas– legislado en el art. 37 de la ley del gravamen, relativa a los meses enero a julio, septiembre y octubre de 2005 y febrero y marzo de 2006, con más intereses resarcitorios y aplicación de multa, equivalente al 80% del impuesto presuntamente omitido, con sustento en el art. 45 de la ley N° 11.683 (vigente a la sazón). Ello como consecuencia del criterio fiscal de considerar que los pagos que habría efectuado Conardi SRL a Gustavo Rubén Sorribas importan salidas carentes de documentación.

Que en primer término se debe precisar la naturaleza del citado instituto y en tal sentido, cabe señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha delineado su naturaleza jurídica en dos importantes pronunciamientos en las causas “Radio Emisora Cultural S.A” y “Red Hotelera Iberoamericana SA” de fechas 9/11/2000 y 26/08/03.

En el primero de los pronunciamientos mencionados Nuestro Máximo Tribunal ha señalado que *"…En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe 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 - T. 275 - pág. 83 - consid. 6)]….”.*

Por su parte, en el segundo de los fallos enunciados agrega que “*…debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.”*

“*…Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el consid. 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, 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 (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente).”*.

Dicho criterio ha sido reafirmado por el mencionado Tribunal en las causas "Interbaires S.A" del 27/9/2010 “Autolatina Argentina SA” de fecha 15/03/11 y más recientemente “El Fundador SRL c/AFIP - DGI s/acción contencioso administrativa” de fecha 03/10/17.

V.-Que el ajuste discutido en autos tiene como fundamento la falta de acreditación por parte de la contribuyente de que los cheques que emitió y cobró el Sr. Sorribas y empleados por éste para pagos a contratistas, honorarios y gastos de obra o que hubiere sido devuelto por éste a la firma, impidiendo su consideración como salida de fondos.

Que del informe final de inspección obrante a fs. 224/250 del cuerpo ganancias 2 de los antecedentes administrativos surge que la recurrente es una sociedad dedicada a la construcción, reforma y reparación de edificios, trabajando para la firma Intermar Bingos S.A construyendo y efectuando reparaciones y mantenimientos en Bingos de la ciudad de Mar del Plata, contratando a terceros para la ejecución de los trabajos; se manifiesta, asimismo, que celebró un contrato de Unión Transitoria de Empresas con Julio Mendez Construcciones.

Se evidencia también que se efectuaron requerimientos a la apelante, peticionando -en lo que aquí interesa- depuración de movimientos bancarios, indicación del motivo de los pagos efectuados por Conardi SRL y cobrados por Sorribas, Gustavo Rubén, adjuntando prueba documental.; reiterado el requerimiento contesta parcialmente, depurando las cuentas bancarias que según la base de datos de la AFIP estaban a nombre de la empresa recurrente, quedando exclusivamente afectada a su operatoria comercial la cuenta corriente que tenía en el Banco HSBC, pues la del Banco Nación correspondía a la UTE referida precedentemente.

Asimismo se consigna en dicho informe, que de la circularización efectuada en la OI 245.930 a la firma Intermar Bingos S.A. pudo detectarse que existen facturas de ventas emitidas por la fiscalizada, las que no fueron registradas ni declaradas, según detalle que se consigna. La forma de pago de las facturas, en su mayoría, fueron abonadas con cheques depositados a nombre de Conardi SRL en la cuenta corriente 753205329 del HSBC Bank Argentina S.A., surgiendo diferencias entre las ventas declaradas y las acreditaciones bancarias detectadas.

Además se detectaron cheques librados por el Sr. Roberto López del Hoyo- gerente a cargo de la administración de la sociedad apelante- y cobrados por el Sr. Gustavo Sorribas. De la consulta a la base de datos del Fisco surge que este último es un contribuyente con domicilio fiscal en la ciudad de Mar del Plata, que no presenta declaraciones juradas y no registra en la actualidad alta en ningún impuesto, no se consignan bienes inmuebles a su nombre ni acreditaciones bancarias; solo un rodado adquirido en el año 2009.

Que según acta y documentación adjunta obrante a fs. 12/13 del cuerpo Circularización Terceros, el Sr. Sorribas informó que resultó ser empleado en relación de dependencia de Intermar Bingos S.A., realizando tareas administrativas en general, incluidos trámites bancarios y gestiones; que por su amistad personal con los directivos de la firma Conardi SRL y por no poder concurrir éstos al banco en forma personal, efectivizaba los cheques mencionados en el pedido de informes y reintegraba el dinero a dicha sociedad, aprovechando que por su tarea habitual concurría a diferentes entidades bancarias locales.

Que el 25/03/2010 la recurrente mediante Multinota F.206/I manifiesta que el origen de los cheques emitidos por ella y percibidos por el Sr. Sorribas fueron cobrados por este último para pagos a contratistas, honorarios y gastos de obra, puntualizando la inspección que la empresa no aportó ninguna prueba documental para acreditar sus dichos.

Que del cuerpo Carátula/Iniciador: Sorribas, Gustavo Rubén se evidencia que tal contribuyente presentó declaraciones juradas de IVA en los períodos 2005 y 2006, arrojando todas ellas saldo “cero” y de ganancias sólo por el 2005 (ver fs. 8/37). También obra el informe del Banco HSBC de los cheques emitidos por Conardi S.R.L por un importe igual o mayor a $ 5.000.- entre el 1° de abril de 2003 al 31 de marzo de 2007, así como fotocopia de cheques de pago diferido endosados por el Sr. Sorribas y el correspondiente detalle de los cobrados por este último (fs. 45/74).

Que la única prueba ofrecida por la apelante en esta instancia es testimonial; a los fines de su producción se libró oficio a la Agencia N° 1 de la ciudad de Mar del Plata, quien acompañó las declaraciones ordenadas a fs. 111/112 y 124. El primero de los testimonios resulta irrelevante para la resolución de la cuestión de fondo ventilada en la causa pues, se reitera, la declaración del Sr. Ricardo Juan Panza fue ofrecida a los fines de sustentar la prescripción articulada por la apelante y resuelta en el Considerando III.

Que con relación al testimonio del Sr. Gustavo Rubén Sorribas ante la Dirección Regional Mar del Plata, el mismo expuso que efectivamente cobró cheques librados por Conardi S.R.L., dado que el dicente efectuaba trámites de cadetería no oficiales para dicha empresa, aunque no era empleado de la misma, haciéndolo por

amistad con su dueño, sin embargo se trata de meras afirmaciones unilaterales del testigo que para cobrar plena eficacia requieren de otros medios probatorios que avalen aquellos dichos, en especial en materia tributaria, tal los casos de documental y pericial contable, entre otros.

Que en consecuencia, ante la ausencia de pruebas que acrediten que los cheques emitidos por la recurrente y cobrados por el Sr. Sorribas fueron empleados por éste para pagos a contratistas, honorarios y gastos de obra y por tanto que las erogaciones fueron efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas o hubiere entregado dichas sumas a la contribuyente, cabe considerar que el accionar de la empresa encuadra en la figura del art. 37 del gravamen a las ganancias, resultándole aplicable la Res. Gral. (AFIP N° 893/2000), por lo que corresponde confirmar el acto administrativo apelado en cuanto determina el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas– por los períodos enero a julio, septiembre y octubre de 2005 y febrero y marzo de 2006,con costas.-

VI.- Que respecto de los intereses resarcitorios liquidados en el acto determinativo de oficio, toda vez que la recurrente no expresó agravios respecto de los mismos y que tales intereses importan tan sólo un resarcimiento al Fisco Nacional por la mora de la contribuyente en el ingreso del gravamen, corresponde confirmarlos, con costas.

VII.- Que a distinta solución corresponde arribar con respecto a la multa aplicada, equivalente al 80% del gravamen no ingresado, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. vigente a la sazón).

Que en efecto, a fin de establecer el encuadre efectuado por el organismo fiscal y con el objeto de esclarecer los elementos necesarios para la configuración del ilícito que se le imputa a la apelante, ha de 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 examen del aspecto subjetivo.

Que ello así, a criterio de la suscripta no se cumple en la especie la tipicidad exigida por la norma infraccional, toda vez que, la Res. Gral. N° 893/00 no preveía la presentación de declaración jurada para el ingreso de erogaciones no documentadas, como hoy sí lo exige la R.G. N° 4433/2019 a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial (28/02/2019), para las que se efectúen a partir del 1°/03/2019 (art. 8°). Ello así toda vez 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 Jurisprudencial y Doctrinario. Procedimiento Tributario Tomo I pag. 85).

Que por lo tanto, no se cumple en la especie la tipicidad exigida por la figura infraccional invocada por el Fisco Nacional, 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 por otra parte, tampoco es posible atribuirles a los comprobantes en cuestión naturaleza de declaración jurada por invocación del artículo 15 de la ley procedimental, 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 el 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.

Que en virtud de lo expuesto deviene inoficioso intentar evaluar el aspecto subjetivo del tipo infraccional del art. 45 aludido.

Que en consecuencia, por las consideraciones efectuadas "*supra"* corresponde revocar la multa aplicada en la resolución apelada, con costas.

El Dr. Luis dijo:

1.-Que adhiero al relato de los hechos efectuado por la Vocal preopinante

2.-Que respecto de la excepción de prescripción, adhiero al tratamiento y conclusión arribada; salvo lo dicho en el párrafo tercero del considerando III, y en lo que respecta a la multa, toda vez que la suspensión del plazo corrido de la prescripción importaría, respecto de dicho concepto, una situación más gravosa para el infractor, y por ende, inaplicable.

En efecto, aun tratándose de la multa culposa tipificada en el art. 45 de la ley 11.683, su indiscutible naturaleza penal, veda la aplicación retroactiva de una norma que agrave la situación del imputado infractor. Recuérdese que el derecho penal tributario se conforma: a) con el derecho penal infraccional –con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683- y b) el derecho penal delictual –con las figuras del actual régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.430-, aplicándose, en ambos supuestos, no sólo la garantía consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional, sino también los principios propios del derecho penal, y por ende, aquél que veda la aplicación retroactiva de la ley penal más gravosa. 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). Entendido ello, resulta palmariamente violatorio de nuestra CN, cualquier intento de aplicar una norma -aún legal- que resulte más gravosa para el imputado; tal como claramente lo expuso nuestra CSJN en el precedente "Guillermo Mirás SACIF" (Fallos 287:76), al señalar que *"...la aplicación en este caso del decreto-ley 17.074/66* [que suspendió el curso corrido de la prescripción del art. 122 1° párr. de la entonces vigente Ley de Aduana] *importaría juzgarlo por una norma posterior más gravosa, con transgresión del principio constitucional que impide tal retroactividad (art. 18 de la Constitución Nacional) y del principio general del art. 2° del Código Penal, aplicable en materia aduanera.."*. Asimismo, sostuvo que *"...es jurisprudencia de esta Corte que esta garantía comprende la exclusión de disposiciones penales posteriores al hecho infractor -leyes ex post facto- que impliquen empeorar las condiciones de los encausados, según ha quedado establecido como una invariable doctrina (Fallos: 17:22; 31:82; 117:22; 48 y 222; 133:216; 140:34; 156:48; 160:114; 169:309; 184:531; 197:569; 254:116, consid. 19°)*", aclarando que *"...el instituto de la prescripción cabe sin duda alguna en el concepto de "ley penal", desde que ésta comprende no sólo el precepto, la sanción, la noción del delito y la culpabilidad, sino todo el complejo de las disposiciones ordenadoras del régimen de extinción de la pretensión punitiva"*.

3.-Que respecto de la cuestión de fondo, y los intereses resarcitorios adhiero a lo dicho por la vocal preopinante.

4.-Que respecto de la multa impuesta corresponde remitirme a lo dicho in re "*PTO Planta de Tratamientos Organicos s/ Apelación*" del 3/5/2019, en cuanto sostuve que "….*toda vez que como se dijo, el "impuesto*

especial a las salidas no documentadas" representa para el sujeto obligado a su ingreso el pago del impuesto del tercero beneficiario oculto perceptor del cobro (cfme. 1° y 2° párrafo del Considerando VI), mal podría aplicársele una figura punitiva sin violentar el principio de personalidad de la pena, según el cual, sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente. El criterio expuesto resulta suficiente para descartar la aplicación de cualquier sanción sobre la base del impuesto a las salidas no documentadas, eximiendome del tratamiento de cualquier otro agravio al respecto."

El Dr. Vicchi dijo:

Que adhiere a las conclusiones a las que arriba la Vocal preopinante, votando en su mismo sentido.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

1.-Rechazar la excepción de prescripción opuesta por la recurrente, con costas.

2.-Confirmar la resolución apelada en cuanto determina el impuesto a las ganancias -–salidas no documentadas – por los períodos enero a julio, septiembre y octubre de 2005 y febrero y marzo de 2006,con costas e intereses resarcitorios.

3.-Revocar la multa aplicada, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.22 17:04:19 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.24 15:05:38 -03:00

Juan Carlos Vicchi
Vocal
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.25 11:51:21 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.25 11:51:22 -03:00