República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-117406740-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 3 de Octubre de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) LOS LUPINOS DEL SUR SA - 35.213-I - SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los integrantes de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver el **expte. 35.213-I "LOS LUPINOS DEL SUR S.A. s/ recurso de apelación":**

El Dr. Luis y la Dra. Marmillon dijeron:

I. Que tal como se desprende del decisorio de fs. 106/113, esta Sala —con distinta conformación— dictó sentencia por la que confirmó parcialmente las resoluciones apeladas que determinaron de oficio los impuestos a las ganancias (en adelante IG) y a las ganancias —salidas no documentadas— (en adelante ISND), e intimaron su pago con más sus intereses resarcitorios y aplicaron sanción respecto del IG, revocando la relativa al ISND; y además, confirmó la resolución que determinó el impuesto al valor agregado (en adelante IVA).

A fs. 238/242vta. luce la sentencia de la CACAF que: a) confirmó el decisorio de este Tribunal en cuanto convalidó parcialmente las determinaciones de oficio del IG y del ISND, y sus accesorios; b) lo revocó con relación a la sanción por defraudación aplicada en el IG, reencuadrando la conducta del contribuyente en la figura del art. 45 de la ley 11.683; y, c) declaró la nulidad de la sentencia en cuanto dejó sin efecto la sanción impuesta en el ISND, devolviendo las actuaciones a este Tribunal para que se dicte un nuevo pronunciamiento respecto de este punto.

II. Que al interponer el recurso de fs. 28/41vta., la actora alegó que en las presentes actuaciones el fisco no demostró la existencia de elementos suficientes para presumir la voluntad de producir DDJJ engañosas, por cuanto no puede considerarse configurada la infracción impuesta. En subsidio, solicitó el reencuadre de su conducta en la figura del art. 45 de la ley 11.683. Sostuvo que se verifica la presencia de error excusable, ya que en todo momento actuó con la diligencia debida.

Finalmente, citó jurisprudencia y solicitó que se deje sin efecto la resolución apelada.

A fs. 51/64 el fisco contestó el traslado conferido. Acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante aa), y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con

costas.

Luego de la remisión de las presentes actuaciones por parte de la CACAF -tal como se relató en el Considerando I-, a fs. 291 se elevaron los autos a la Sala C y se llamaron nuevamente para dictar sentencia.

III. Que primeramente debe señalarse que se encuentra firme la determinación de oficio del ISND por haberse considerado que las erogaciones efectuadas por la actora como pago al proveedor apócrifo "Alisud S.A.", importaron una salida no documentada en los términos del art. 37 de la LIG -texto vigente al momento de los hechos-, por lo que **los suscriptos sólo deben limitarse a resolver la sanción impuesta en la Res. 175/2011** por los períodos 01 a 12/2008 con sustento en dicho gravamen -cfme. arts. 46 y 47, inc. "b", ley 11.683-, graduada en 3 veces el impuesto defraudado.

IV. 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, 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”; y en segundo término, de la configuración del “elemento subjetivo”.

1.- Que respecto del “elemento objetivo” cabe anticipar que 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 el carácter de declaración jurada.

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).

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 pretenden asimilar integran una etapa posterior que es la referida al cumplimiento de la obligación tributaria mediante el pago.

2.- Que por otro lado, respecto del “elemento subjetivo” corresponde señalar que el artículo 40 –antes 37- de la LIG 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 documentación o con una reputada apócrifa, a

ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto de ese cobro (Fallos 323:3376 considerando 7°; 275:83 considerando 6°, reiterada en Fallos 323:3376 y 326:2987). Tan impuesto de un tercero es, que la propia LIG en su actual art. 41 -antes 38- dispone que no corresponderá el pago de dicho impuesto cuando se presuma que los pagos “no llegan a ser ganancias gravadas en manos del beneficiario”.

Dicho esto, cabe recordar que el derecho penal tributario se conforma con el derecho penal infraccional –con las figuras punitivas previstas en la ley 11.683- y el derecho penal delictual –con las figuras actuales 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.

En tal inteligencia, luego de configurado el llamado “elemento objetivo” de la figura, corresponderá analizar el “elemento subjetivo”, a fin de establecer si la conducta antijurídica reprochada le es imputable al presunto infractor en función del principio de personalidad de la pena, al tratarse del impuesto de un tercero.

3.- De los antecedentes de la causa y todo lo expuesto, surge que no se encuentra configurado el “elemento objetivo” de la figura en los términos descriptos en el punto 1 del presente considerando, ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago el carácter de declaración jurada exigido por la norma, deviniendo, por ende, inoficioso el tratamiento del “elemento subjetivo” de la figura.

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

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar la sanción aplicada en la Res. 175/2011, con costas.

El presente pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos miembros titulares de la Sala (cfme. art. 52, RPTFN).

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.09.29 14:13:32 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.03 14:57:57 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.03 14:57:58 -03:00