Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-48358863-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 28 de Abril de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) PLANETCOM SRL - 33.552-I y acum - SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los integrantes de la Sala “C” Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación), para resolver el **Expte. 33.552-I**, caratulado: **“PLANETCOM SRL s/ recurso de apelación”** y su acumulado **34.007-I**, de igual carátula:

El Dr. Luis dijo:

I. Que a fs. 369/383vta., la Sala B de este Tribunal dictó sentencia confirmando las resoluciones apeladas que habían determinado de oficio impuesto a las ganancias (en adelante IG), impuesto a las salidas no documentadas (en adelante ISND) e impuesto al valor agregado (en adelante IVA), y habían intimado su pago con más los intereses correspondientes. Asimismo, dicha sentencia confirmó la multa aplicada en la Res. 78/2009, reduciendo su graduación al mínimo legal y revocó la aplicada en la 77/2009 relativa al ISND.

El 01/09/2016 la Excma. CACAF hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por el fisco y declaró la nulidad parcial de dicho decisorio en cuanto dejó sin efecto la sanción impuesta en el ISND, por considerar que no hubo mayoría de fundamentos, remitiendo las actuaciones a este Tribunal para que se dicte un nuevo pronunciamiento.

II.- Que al interponer el recurso de fs. 93/138, la actora se agravió por entender que no se configuran los elementos objetivo y subjetivo necesarios para aplicar la sanción apelada; que la existencia de la conducta defraudatoria no puede inferirse, pues -a su juicio- sólo tuvo en cuenta la información que brindaron los inspectores, pero no se le imputó haber desplegado artificios tendientes a esconder su situación fiscal. Hizo hincapié en que el fisco sólo acreditó la presentación de DDJJ presuntamente inexactas, circunstancia insuficiente -por sí sola- para merituar su accionar y calificarlo del modo en que lo hizo el fisco. Destacó que el ente fiscal tampoco acreditó la grave divergencia entre las registraciones contables y las declaraciones juradas presentadas, ni la grave incidencia sobre la materia imponible.

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

A fs. 146/167 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. 506 se elevaron los autos a consideración de la Sala “C” y a fs. 510 se pusieron los autos para dictar sentencia.

III.- Que debe puntualizarse que se encuentra firme la resolución que determinó de oficio el ISND, por haberse considerado que las erogaciones efectuadas por la actora como pago de operaciones al proveedor Tec Luan SRL, 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 suscripto debe limitarse a resolver sólo la sanción impuesta en la Res. 77/2009 *con sustento en dicho ISND por los períodos 12/2003 a 04/2004 -cfme. arts. 46 y 47, inc. d, ley 11.683-, graduada en 3 veces el impuesto defraudado.*

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 se refiere 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 la Res. 77/2009, 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 oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos de la causa.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.28 09:26:39 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.28 16:38:42 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.04.28 16:38:42 -03:00