República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2022-139030501-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 27 de Diciembre de 2022

Referencia: SENTENCIA El Expediente N° 47.170-I y sus acumulados N° 47.171-I y N° 47.172-I caratulados "INDUSTRIAS METALÚRGICAS GRUINI S.A./recurso de apelación"

El Expediente N°47.170-I y sus acumulados N° 47.171-I y N° 47.172-I caratulados "INDUSTRIAS METALÚRGICAS GRUINI S.A./recurso de apelación" a resolución de los miembros de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la 4° Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la 5° Nominación), y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Titular de la 6° Nominación),

El Dr. Porporatto dijo:

I. Que, la actora interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76 inciso b) de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones) contra las Resoluciones dictadas en los Sumarios N° S/DI RMEN/409932/16, N° S/DI RMEN/409934/16 y N° S/DI RMEN/409935/16, dictadas el 27 de Julio de 2016, suscriptas por el Jefe (Int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Mendoza de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En virtud de la Resolución N° 409932/02 dictada en el marco del Sumario N° S/DI RMEN/409932/16, se resolvió aplicar una multa de $ 219.868,60 (pesos doscientos diecinueve mil ochocientos sesenta y ocho con sesenta centavos) en los términos de los art. 46, 47 inc. a) y b) y 70 a 73 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), correspondiente a dos veces el impuesto presuntamente dejado de ingresar y equivalente a un tercio (1/3) del mínimo legal del Impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales 04/2012, 10/2012, 01/2013, 04/2013, 05/2013, 07/2013, 08/2013, 10/2013 y 11/2013.

Con respecto a la Resolución N° 409934/02 en el Sumario N° S/DI RMEN/409934/16, se resolvió aplicar una multa de $ 277.682,30 (pesos doscientos setenta y siete mil seiscientos ochenta y dos con treinta centavos) en los términos de los art. 46, 47 inc. a) y b) y 70 a 73 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), correspondiente a dos veces el impuesto presuntamente dejado de ingresar y equivalente a un tercio (1/3) del mínimo legal del Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2012 y 2013.

Por último, en la Resolución N° 409935/02 dictada en el Sumario N° S/DI RMEN/409935/16, se resolvió aplicar una multa de $463.252,77 (pesos cuatrocientos sesenta y tres mil doscientos cincuenta y dos con setenta y siete centavos) en los términos de los art. 46 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), correspondiente a dos veces el impuesto presuntamente dejado de ingresar y equivalente a un tercio (1/3) del mínimo legal del Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas, períodos fiscales 2012, 2013 y 2014.

Afirma que, la actividad en la que se desempeña es la industria metalúrgica, conforme surge del informe final de inspección, fue sometida a fiscalización mediante Orden de Intervención N° 1348372, con fecha 07 de julio de 2015. En el marco de dicha fiscalización se realizaron allanamientos al domicilio de la firma, se secuestró documentación, y se circularizaron diversos proveedores y clientes, procediéndose a impugnar el crédito fiscal de aquellas operaciones en las cuales AFIP consideró que el proveedor en cuestión carecía de capacidad económica u operativa para la producción de los bienes o servicios comerciados.

En principio, plantea la nulidad de las resoluciones apeladas, entiende que estas carecen de motivación, es decir, la explicación de la causa, esto es la declaración de cuales son las razones y las circunstancias de hecho y derecho que han llevado a dictar el acto, requisito esencial del acto administrativo conforme el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

Sostiene que, los actos que ordenan la instrucción de los sumarios no indican cuales son los elementos en los que se funda el organismo fiscal para considerar que las cifras son inexactas; asimismo, no especifica los montos ni elementos tenidos en cuenta para arribar a tal decisión y a su entender, en ningún momento expone las circunstancias que distingue como concluyentes para calificar la conducta como dolosa.

En segundo lugar, la actora se agravia por entender que son improcedentes las sanciones ya que no registra antecedentes sumariales, toda vez que, cuenta con una conducta fiscal irreprochable. Asevera que, la conclusión arribada por el Juez Administrativo es apresurada, carente de argumentos, y no explica en qué consistió la conducta presuntamente infractora.

Alega que, en el informe final de inspección se indica que los ajustes proyectados por la inspección tienen su origen en la impugnación de operaciones, por falta o defectos imputables a terceros, con los cuales la recurrente afirma haber contratado de buena fe y, por consiguiente, manifiesta que no ha existido dolo en su accionar.

Por último, solicita la aplicación del principio *"in dubio pro reo"*, y se deje sin efecto la aplicación de la sanción y, en subsidio, se encuadre la conducta en la prevista en el artículo 45 de la Ley N° 11.683.

Finalmente, cita jurisprudencia y doctrina en su respaldo, ofrece prueba documental y hace reserva de caso federal.

II. Que a fs. 39/54vta., fs. 104/122vta., y fs. 195/208, la representación fiscal contesta los traslados de los recursos que le fueran conferidos, negando terminantemente todos y cada uno de los hechos y fundamentos de derecho esgrimidos por la contribuyente, que no sean objeto de aceptación o de un expreso reconocimiento del fisco, o que surja de los antecedentes administrativos que acompaña como prueba.

El Fisco Nacional alega que, la actividad principal declarada por la recurrente es la fabricación de productos metálicos para uso estructural. Las presentes actuaciones tienen origen en la impugnación de las operaciones realizadas con el proveedor Oroño Materiales S.R.L., en atención a que dicho proveedor está identificado como generador de créditos fiscales, apócrifos cuya actividad principal es la venta de facturas, no demuestra capacidad económica para prestar servicios o venta de bienes que ha facturado, ni posee bienes que hagan presuponer que puede realizar tales tareas.

Sostiene que, conforme lo manifestado en el párrafo que antecede, la conducta desplegada por la actora se encuadra en las previsiones del artículo 46 y 47 inc. a) y b) de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

Afirma que, el planteo de nulidad esgrimido por la recurrente contra las resoluciones recurridas por falta de motivación debe ser rechazado, toda vez que la misma surge en forma clara de los considerandos de las resoluciones atacadas y de la forma en que lo requiere la normativa.

Destaca que, de los antecedentes administrativos surgen claramente las causas y cargos de la fiscalización realizada por la inspección actuante. Entiende que se realizó una correcta actividad fiscalizadora y análisis técnico, que se encuentra plasmada en informe final de inspección y en los antecedentes administrativos acompañados.

Asimismo, entiende que se deben rechazar los agravios esbozados en relación a la improcedencia de las sanciones por que el sumariado no registra antecedentes sumariales, manifestando también que no ha existido dolo en su accionar, toda vez que, la inexistencia de antecedentes ha sido tomada en cuenta para la reducción de la sanción a 1/3 del mínimo legal. Afirmando que la conducta del recurrente se encuentra perfectamente tipificada en el artículo 46 y 47 inc. a) y b) de la Ley N° 11.683, en atención a la impugnación de las operaciones con el proveedor Oroño Materiales S.R.L.

Destaca que, con relación a la falta del elemento subjetivo invocado por la recurrente, de los presentes autos no surge elemento alguno que permita acreditar la falta de dolo que invoca la actora.

Alega que la rectificación no supone una acción espontánea, toda vez que la misma se concretó con motivo y durante la actuación fiscalizadora, lo que debe ser tomado como ratificatorio de la concurrencia del elemento subjetivo requerido para tener por cometido el ilícito que se le imputa y entiende que habiendo conformado la diferencia de impuesto proyectada, no puede ahora la responsable alterar la consecuencias de sus propios actos. Cita jurisprudencia que apoya su postura.

Por último, sostiene que cabe rechazar el reencuadre de sanción en el art. 45 de la Ley N° 11.683, por ser totalmente improcedente. Por lo tanto no puede pretender, sin ningún fundamento, que su conducta sea encuadrada en una figura culposa, ya que la declaración jurada inexacta a la que hace referencia es simplemente el medio por el cual se comete la infracción, pero es totalmente independiente del elemento subjetivo de dolo o culpa que la misma puede contener.

En orden a las razones que expone hace reserva del caso federal y pide se confirmen las resoluciones apeladas, con costas a la parte actora.

III. Que a fs. 250 se ordenó la apertura a prueba de la causa. A fs. 270 luce agregado el informe pericial. Mediante PV-2020-77088129-APN-VOCVI#TFN la vocalía instructora intimó al Fisco Nacional a fin de que informe si las sanciones discutidas en autos se encuentran alcanzadas por los beneficios dispuestos en la Ley N°27.541 (y modif.). Oportunamente, el Fisco Nacional informó que los planes de pagos donde la firma incluyó las obligaciones que originaron las sanciones discutidas se encuentran caducos. A fs. 286 se elevan los autos a consideración de la Sala “B”, a fs. 287 se ponen los autos para alegar, no habiendo hecho uso de su derecho ninguna de las partes pese a encontrarse debidamente notificadas (vide fs. 288/289) y se pasan los autos para sentencia.

IV. Que a fs. 20/24 de los antecedentes administrativos, luce agregado el informe final de inspección, donde surge que *“se tomó conocimiento de los antecedentes de una inspección realizada a la firma OROÑO MATERIALES SRL realizada por la DIVISIÓN FISCALIZACIÓN N°3 de la Dirección Regional Rosario II, bajo la OI 795213, en la cual se llega, luego de un exhaustivo análisis, a la conclusión de que se trata de un sujeto identificado como generador de créditos fiscales/gastos, en contribuyentes reales, cuya actividad principal es la venta de facturas, que además no demuestra capacidad económica para realizar las prestaciones de servicios o venta de bienes que ha facturado y que no cuenta con bienes que permitan presuponer que posee capacidad de vender o prestar los servicios en cuestión, entre otras observaciones. Por lo tanto, esta firma se encuadra en el punto 2.2.6 “sin capacidad económica” de la Instrucción General N° 748/2005”. “Como consecuencia de la auditoría practicada y desarrollada en esta oportunidad se procedió a la impugnación del contribuyente OROÑO MATERIALES SRL”.*

V.- Que, en primer lugar, aún cuando no haya sido planteada como excepción, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de la actora por cuanto solicita se declare la nulidad por falta de motivación de los actos apelados.

Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse

por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).

Que respecto de lo estrictamente formal, las resoluciones de autos, en cuanto actos administrativos, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Tampoco se ha vulnerado el derecho de defensa ya que se tuvo oportunidad de ofrecer prueba y de exponer su defensa tanto en sede administrativa como en esta instancia del TFN.

En definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

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 art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo 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 (B-485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

VI.- Que con relación a las multas por defraudación aplicadas, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las 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 cuales 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.

Corresponde resaltar que, conforme surge de las actuaciones administrativas que corren por separado, se computaron compras impugnables y su consecuente crédito fiscal por tratarse de operaciones respaldadas con comprobantes apócrifos, así como la deducción de gastos.

Que el Ente Fiscal encuadró las infracciones en el tipo descripto por el artículo 46 de la Ley Nº 11.683. Asimismo, en el caso de los sumarios de impuesto a las ganancias y de impuesto al valor agregado, se hace mérito de la disposición de los incisos a) y b), del artículo 47 de la ley procesal, que establece presunciones “iuris tantum” acerca de la existencia de voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

Como sostuvo la Sala “B” in re “Sanguinetti Sergio Claudio” (Expte. nº 25.562-I) y en “Kank y Costilla S.A.” (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...*”. En el caso del art. 47: “*...Se produce por mandato legal, la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo en consecuencia a la contribuyente probar que en la materialidad de los hechos que se enrostra y admite, no se asentaba el dolo presumido o el acaecimiento de alguna circunstancia imprevisible, caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho o de derecho excusable, a fin de ser eximida de responsabilidad...*”.

En lo que atañe al aspecto material de las multas aplicadas, debe destacarse que la presentación de DDJJ rectificativas lo que revela, y así ha quedado plasmado en los actos que aquí se recurren, es que el contribuyente primitivamente no ha declarado los impuestos en su justa medida, siendo dichas declaraciones defectuosas las que, al no haberse producido prueba en contrario, lleva a este juzgador a tener por configurado el aspecto objetivo de la infracción que se endilga.

En cuanto al aspecto subjetivo, si la administración fiscal optara por encuadrar la conducta en el art. 46 de la ley de rito, debería producir las pruebas pertinentes a tales efectos, pero si opta por invocar las presunciones del art. 47 –como en el caso de autos-, deberá acreditar la circunstancia (hecho inferente) que, según la regla de experiencia aplicable al caso de que se trate, permita establecer la necesaria relación de causalidad que admita la activación de dichas presunciones (hecho inferido), presumiendo el dolo como sustrato subjetivo imprescindible del ilícito de que se trata, e invirtiendo la carga probatoria.

En ese sentido, y de conformidad con lo indicado en la resolución que diera origen a las presentes actuaciones, existen una serie de indicios graves, precisos y concordantes que han conducido al juez administrativo a presumir la existencia de una voluntad en la recurrente tendiente a la producción de declaraciones engañosas durante los períodos fiscales bajo análisis.

Al respecto, cabe señalar que las declaraciones juradas iniciales consideradas en la causa eran inexactas, en virtud de que en ellas no se reflejaba la situación económica real del contribuyente con relación a los impuestos referidos y, por otra parte, es del caso aclarar que en las infracciones de esta naturaleza el dolo consiste en el ánimo o la intención deliberada de no pagar el impuesto, o de pagarlo en una medida menor que la debida.

Por otra parte, se recuerda que la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena, es decir que sólo puede ser reprimido quien sea culpable: aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 271:297).

En el caso concreto, los datos inexactos consignados en los libros contables provienen de una serie de facturas que fueran observadas por el organismo recaudador como producidas por un único proveedor apócrifo -OROÑO MATERIALES SRL- carente de capacidad económica, que derivó en la presentación de las correspondientes declaraciones juradas rectificativas de los períodos fiscales involucrados.

En ese sentido, no surge cuestionamiento alguno por parte de la recurrente respecto de los ajustes practicados, ni ha ensayado ésta defensa o agravio respecto de su obrar en torno al proveedor presuntamente apócrifo, calificado por el organismo recaudador como “sin capacidad económica”, procediendo sin mas a conformar los referidos ajustes, presentar la declaraciones juradas rectificativas y regularizar sus obligaciones fiscales mediante la suscripción de un plan de facilidades de pago (cfr. fs. 22/23, Informe Final de Inspección, AA).

Cabe señalar que la prueba pericial producida (vide fs. 270) no logra acreeditar que las operaciones cuestionadas hayan sido reales respecto del proveedor cuestionado, ni la existencia de los bienes cuyos gastos fueron impugnados, por lo que no logra conmover el criterio de este juzgador.

En resumidas cuentas, sin perjuicio de las aseveraciones genéricas vertidas por la recurrente en su recurso de apelación, y el intento de defensa corresponde señalar que las multas aplicadas se ajustan a la realidad de los hechos acaecidos, por lo cual las presunciones se encuentra correctamente activadas y correspondía a la parte actora desvirtuar las mismas, cuestión que no ocurre en los presentes actuados, motivo por el cual se confirman las resoluciones apeladas, con costas.

VII.- Que, en cuanto a la sanción aplicada en el impuesto a las salidas no documentadas, cabe señalar que la naturaleza tributaria del impuesto a las salidas no documentadas ha sido resuelta hace tiempo por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos “Radio Emisora Cultural S.A.”, del 9/11/00, y “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, del 26/8/2003**.**

Ello así, corresponde resolver si se ajusta a derecho la multa aplicada en autos, para que la conducta en análisis pueda ser

reprimida, se deben verificar concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito de marras.

En el particular, teniendo en cuenta que el impuesto a las salidas no documentadas tiene naturaleza tributaria, el mismo resulta pasible de las sanciones dispuestas en la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.). En ese sentido, resulta importante resaltar lo expuesto por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI", que 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. En cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 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 Nº 11683, 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 sería pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

En ese mismo sentido se ha expedido la Sala III de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo en la causa "Limpiax SRL c/DGI s/recurso directo de organismo externo" de fecha 22/05/2014 *"en virtud de las fechas de las erogaciones objeto de autos (efectuadas entre agosto de 2002 y enero de 2003 y entre marzo y octubre de 2003; v. fs. 16/29), cabe concluir que resulta aplicable la Resolución General AFIP Nº 893, en cuanto establece la "forma" y "plazo" para el ingreso de este tributo. De manera que, por aplicación a contrario sensu del criterio esbozado en el mentado precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cabe concluir que los elementos tipificantes exigidos por el art. 45 de la Ley 11.683 se han cumplido. En efecto, se ha "omitido el pago de un impuesto" (el de las salidas no documentadas), "mediante la falta de presentación de una declaración jurada" –la boleta de depósito y comunicación de pago exigidas por la resolución general citada, por aplicación del art. 15 de la Ley de Procedimientos Tributarios– (cfr. esta Sala, Causa 27384/2012, in re "Research International SA (TF 24287-I) c/DGI", sentencia del 4-12-12 y Causa 22959/2012 in re "Riedel Julio Ruben (TF 26512-I) C/DGI", sentencia del 23-10-2012).*

En las presentes actuaciones, los períodos resultan ser posterioriores al dictado de la Resolución N°893, y por todas las razones señaladas en el considerando anterior, ademas de no identificarse el beneficiario de los pagos, en virtud del examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para la configuración del ilícito en cuestión y su atribución a la apelante correspondiendo confirmar la sanción, con costas.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al voto del vocal instructor.

El Dr. Magallón dijo:

I.- Que adhiero al voto del Dr. Porporatto en lo concerniente a la confirmación de las multas aplicadas por el Fisco Nacional respecto de los ajustes efectuados a la recurrente en los impuestos a las Ganancias -periodos fiscales 2012 y 2013- e IVA -periodos fiscales 04 y 10/2012, 01, 04, 05, 07, 08, 10 y 11/2013.

II.- Que disiento, en cambio, respecto de la solución adoptada respecto de la multa derivada del ajuste del Impuesto a las ganancias – Salidas no documentadas, pues considero que la misma no se ajusta a derecho.

He de señalar que

la cuestión relativa a la imposibilidad de aplicar multa en el Impuesto a las Salidas no documentadas con base en la imputación del tipo infraccional descripto en el art. 46 de la Ley 11.683 en aquellos casos en que el Orgasnismo fiscal reprocha la falta de presentación de declaraciones juradas, ha merecido tratamiento por parte del suscripto en el Considerando III del voto emitido al resolver, entre otras, las causas “QUERCIA, José Luis”, fechada el 9 de abril de 2012 y “SOLICON S.A.” de fecha 01/08/2012 -ambas del registro de esta Sala “B”- a cuyos fundamentos me remito en mérito a la brevedad.

III.- Que sin perjuicio de ello y habida cuenta de la cita del precedente “D'Ingianti, Rosario Vicente” (sentencia de la Corte Suprema de Justicia del 12/10/2010) al que ha hecho referencia el distinguido Vocal preopinante para fundamentar su voto, creo conveniente puntualizar que la solución que propuse oportunamente para dilucidar la cuestión que aquí se discute no depende, a mi modo de ver, de la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones de la R.G. (AFIP) 893, tal como parecería surgir de las consideraciones efectuadas en el Dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal, a las cuales remitió la Corte al dictar su fallo adhiriendo al criterio que allí se expuso.

Que ello así pues, tal como señalara en “Quercia”, 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-, el que carece del carácter de declaración jurada determinativa del tributo.

No empece a dicha conclusión la circunstancia de que el art. 15 de la Ley 11.683 atribuya a tales boletas de depósito y comunicaciones de pago el “carácter” de declaración jurada. En efecto, la norma señala que serán pasibles de las sanciones previstas en los arts. 39, 45 y 46 “...las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben...”, por lo que parece ineludible concluir que: (i) sólo las deficiencias consignadas en tales instrumentos podrían generar la imputación, y (ii) la falta de presentación de volantes de pago ante el organismo no puede identificarse o asimilarse con errores, falsedades u omisiones volcadas en ellos, sin que al mismo tiempo no se verifique un grave menoscabo del principio de tipicidad (penal y tributaria).

IV.- Que por lo expuesto voto por revocar la multa aplicada respecto del Impuesto a las Ganancias – Salidas no documentadas por los periodos fiscales 2012, 2013 y 2014, con costas.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar los actos apelados, con costas.

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

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2022.12.27 13:07:53 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2022.12.27 13:14:23 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2022.12.27 13:15:42 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.12.27 13:16:50 -03:00