Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-135108434-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 13 de Noviembre de 2023

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. N° 47.180-I “GRANITO SERRANO S.A."

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El **expediente N° 47.180-I** caratulado: **“GRANITO SERRANO S.A. S/ APELACIÓN”**, a resolución de la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal de la Sexta Nominación);

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

I.- Que, a fs. 26/33, se presenta la contribuyente e interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76 de la Ley N° 11.683 (to 1998 y sus modificaciones) contra la Resolución N° 121/2016 (DV RRBB), de fecha 29/07/2016, emanada de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos en virtud de la cual se le aplicó una multa, encuadrada en el artículo 45 de la ley de rito, por la suma de pesos ochenta y seis mil novecientos cincuenta y uno con ochenta y nueve centavos ($86.951,89) equivalente al setenta por ciento (70%) del gravamen omitido en relación con el Impuesto a las Ganancias, en concepto de pago definitivo por erogaciones no documentadas en los periodos fiscales 01/2001, 03/2001, 08/2001 y 10/2001 determinado de oficio mediante la Resolución N° 84/06 (DV RRBB), de fecha 27/03/2006.

La actora afirma que se suspendió la iniciación del sumario y la aplicación de multa hasta la oportunidad prevista en el artículo 20 de la Ley N° 24.769. De este modo, indica que la Cámara Federal de Mar del Plata, dispuso el sobreseimiento del Sr. César Dante Chojo y del Sr. Rubén Hugo Faure, en los términos del artículo 336 inciso 3° del Código Procesal Penal de la Nación, por aplicación de la Ley N° 26.735, todo ello en orden a la presunta comisión del delito de evasión impositiva simple.

Confirma que la resolución apelada se encuentra viciada de nulidad dado que se violó el procedimiento y las garantías legales en forma manifiesta. Advierte que se inició el sumario ignorando que no hay deuda ni perjuicio al Fisco Nacional y desestimando todas las pruebas ofrecidas que hacen a su defensa. Asimismo, resalta que es

irregular la aplicación de la multa y su graduación porque no existe monto evadido ya que las actuaciones administrativas sobre las que sustenta la sanción son objeto de revisión y no poseen firmeza.

Por otro lado, declara que el 17/05/2010 presentó su concurso preventivo en el Juzgado Civil y Comercial N° 2 de Olavarría. Destaca que, a la fecha del recurso de apelación oportunamente interpuesto, los créditos reclamados por el Fisco Nacional no han sido admitidos en el concurso preventivo el cual ha concluido conforme surge de la resolución impugnada. Exterioriza que el Organismo Fiscal, erróneamente, ignora la situación procesal y judicial de la deuda, desconociendo que no existe importe alguno verificado por los períodos 1/2001, 3/2001, 8/2001 y 10/2001 alegando que la resolución de verificación de créditos tiene efecto respecto del deudor y sobre la totalidad de los acreedores concurrentes.

Describe que las operaciones impugnadas como inexistentes o simuladas, no han sido observadas en el concurso preventivo el cual obliga a verificar sus acreencias a todos los acreedores del deudor por causa o título anterior a la fecha de su presentación. De este modo, aduce que es necesario que el Fisco exprese y pruebe la causa de su acreencia, con intervención del deudor y del síndico en el proceso reglado por los artículos 32, 37, 56, 120, 200 y 280 de la Ley N° 24.522. Asimismo, considera que se equivoca el Fisco Nacional al sostener que la admisibilidad en el concurso preventivo no le impide evaluar su conducta respecto al no ingreso de tributos debidos, a partir de un acto administrativo firme y aplicar las sanciones que correspondan en la normativa vigente.

De esta forma, asevera que, en cuanto a la veracidad de las operaciones impugnadas y celebradas con Incofi SRL, Gawley SA y Pablo Guillermo Garro no han sido desestimadas en el concurso preventivo toda vez que allí no hay crédito verificado por parte de la AFIP. Asiente que la incorporación posterior de dichos proveedores a la nómina de facturas apócrifas no resulta suficiente para impugnar las operaciones en regularidad en periodos anteriores.

A su vez, recalca que, al no verificarse ningún concepto a la fecha, no puede considerarse como una declaración engañosa u ocultación maliciosa con entidad para conducir al organismo recaudador en un error.

En esta línea argumentativa, afirma que la inexistencia de la deuda fiscal torna improcedente el sumario y la aplicación de la multa la cual se encuentra viciada de nulidad, puesto que se la pretende condenar por la falta de pago de un crédito que aún no tiene una resolución que lo declare verificado.

Por lo tanto, sostiene que el perjuicio al Fisco Nacional solo puede derivarse de una obligación impaga y, en el presente caso, no hay deuda. Por ello, manifiesta que al no haber crédito reconocido no hubo perjuicio para el Estado, resultando inexistente la conducta evasiva que se pretende sancionar. Por ello, explica que, frente a la inexistencia de evasión, la resolución apelada resulta arbitraria analizando que resulta claro que no hay impuesto omitido ni defraudación dado que la sanción se aplica sin que se encuentre acreditado el hecho que da lugar a la sanción.

Además, estima que la inexistencia del elemento sobre el cual el Organismo Fiscal sustenta su sanción vicia el sumario iniciado, tornando arbitraria la resolución que en este acto se impugna, toda vez que la misma posee un inadecuado análisis de los hechos y de las defensas ofrecidas.

Por otro lado, no se encuentra de acuerdo con respecto a la graduación de la multa que se ha aplicado al no existir deuda firme que determine el monto de la misma. Con tal motivo, subsidiariamente, peticiona que se reencuadre la infracción imputada, dentro de las previsiones del artículo 45 de la Ley N° 11.683, aplicando para su graduación las reducciones establecidas en el artículo 49 de la ley de rito.

También acompaña prueba documental y ofrece prueba informativa. Cita doctrina y jurisprudencia. Finalmente,

la actora hace reserva del caso federal. En consecuencia, ante la ausencia de elementos firmes y consentidos que sirvan de sustento a la sanción que se pretende imponer, solicita que se revoque la resolución apelada.

II.- Que, a fs. 46/55, se presenta el Fisco Nacional y contesta el recurso interpuesto por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos.

Con relación a los planteos formulados en torno a la inadmisibilidad del crédito insinuado en el concurso preventivo de la recurrente, la inexistencia de deuda firme y la nulidad del procedimiento, señala que la actora se equivoca al sostener que no existiría deuda firme en tanto la misma no haya sido admitida en el marco de su proceso concursal. Por ello, asegura que la realidad, vigencia y legitimidad de la deuda es una cuestión que ha sido debatida durante todo el procedimiento determinativo de oficio, con su correspondientes etapa recursiva, habiendo quedado firme mediante acto administrativo pasado en autoridad de cosa juzgada; mientras que la forma en que realice su efectivo cobro, en el caso a través de un juicio universal, es una cuestión tan ajena a su existencia, que en la hipótesis de que el cobro se frustrara, la misma no dejaría de existir.

Reitera que la no admisibilidad en sede concursal del crédito denunciado solo hace a la posibilidad de cobro de la deuda fiscal pero no a la existencia del impuesto debido. Es más, describe que el artículo 45 de la ley de rito bajo el cual el juez administrativo subsumió la conducta de la actora no exige como elemento objetivo la posibilidad de hacer efectivo el cobro del crédito, sino la existencia de una omisión de ingreso del impuesto debido mediante culpa o negligencia. Describe que en el proceso concursal el objeto es el de declarar la calidad de acreedor del actor con relación al concursado y frente a los demás acreedores, mientras que el procedimiento sumarial es el desentrañar la existencia y magnitud de una conducta punible y someterla a las sanciones correspondientes. Por ello, entiende que la configuración de presuntas infracciones es independiente de la percepción de las sumas omitidas.

En consecuencia, afirma que encontrándose debidamente acreditada la materialidad de los hechos imputados, con la determinativa de oficio practicada oportunamente, acto administrativo firme y pasado a autoridad de cosa juzgada, el que además goza de la presunción de legitimidad propia de tales actos, cabe señalar que en el caso de autos se encuentra configurada tanto objetiva como subjetivamente la infracción endilgada.

Asimismo, cita jurisprudencia en respaldo a su criterio y acompaña los antecedentes administrativos. Impugna la prueba documental del apelante. Hace reserva del caso federal y solicita que se rechace el recurso intentado confirmando la resolución recurrida en todas sus partes, con expresa imposición de costas a la recurrente.

III.- Que cabe destacar que, a fs. 46vta, el Fisco Nacional indica que la sanción discutida en las presentes actuaciones no se encontraba alcanzada por los beneficios establecidos en la Ley N° 27.260 (B.O. 22/07/2016), en atención a que la obligación sustancial que diera origen a la multa aplicada no se encuentra cancelada. Sin embargo, por el contrario, a fs. 61/62vta y a fs. 64, la actora afirma que la multa no se encuentra firme y la obligación sustancial principal ha sido cancelada en su totalidad, conforme la novación operada por el concordato homologado, todo conforme prevén los artículos 55 de la Ley N° 24.522 y 56 de la Ley N° 27.260.

Por otro lado, a fs. 69/69vta, el Tribunal Fiscal de la Nación en pleno resolvió no acumular las presentes actuaciones al Expte. N° 34.457-I al tratarse de periodos fiscales y proveedores distintos. En definitiva, no se verificó la existencia de premisas de hecho comunes y conexidad requeridas para la procedencia de la acumulación de las causas en trámite establecida en el artículo 8 del Reglamento de Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Por otra parte, y previo a todo trámite, a fs. 72, se ordenó el libramiento de un oficio dirigido al Juzgado Civil y

Comercial N°2 de Olavarría, Departamento Judicial de Azul en la causa caratulada: "Granito Serrano S.A. S/ Incidente de Revisión" (Expte. N° 26246) el cual obra contestado a fs. 81/81vta. Allí se acompañó el detalle sobre los créditos que AFIP solicitó verificar y se informó que se declaró inadmisible en virtud de la resolución del artículo 36 de la Ley de Concursos y Quiebra dictada el 18/11/2004. Asimismo, se hizo saber que el organismo fiscal promovió incidente de revisión, reiterando los montos e impuestos reclamados en la solicitud de verificación de créditos.

A fs. 93 se declara la clausura del periodo probatorio y se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala “B”.

A fs. 99 se pusieron los autos a disposición de las partes para que produzcan sus respectivos alegatos conforme lo dispuesto por el artículo 176 de la Ley N° 11.683. En este sentido, a fs. 104/107 se encuentran agregados los alegatos producidos por el Fisco Nacional, no habiendo hecho la parte actora del derecho otorgado a fs. 99.

A fs. 110, se resolvió tener presente la renuncia de la Dra. María Josefina Arias como apoderada de la actora conforme su presentación bajo RE-2023-42155359-APN-SGAI#TFN y se citó al recurrente a tomar intervención en los presentes autos, por si o por apoderado, bajo apercibimiento de continuar la causa en rebeldía (conforme lo dispuesto en el segundo inciso del artículo 53 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). En este sentido, en atención a lo informado por oportunamente por el Correo Argentino, se resolvió a fs. 124 reiterar la intimación al domicilio fiscal de la recurrente, en los términos del artículo 3° de la Ley N° 11.683, poniendo a cargo de la AFIP-DGI la respectiva notificación, conforme lo dispuesto en el artículo 100, inc. b) o e) de la ley ritual. A fs. 128/130, la representación fiscal acredita el diligenciamiento de dicha notificación y frente a la falta de comparecencia de la parte a fs. 130/130vta se declaró a la actora en rebeldía.

Finalmente, a fs. 146 se ponen los autos a sentencia.

IV.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo con los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

En cuanto a la sanción apelada en autos, en atención a una mayor claridad expositiva, conviene detallar en primer término los argumentos que llevaron al Fisco Nacional a aplicar la multa debatida en las presentes actuaciones. De conformidad con el Informe Final de Inspección obrante a fs. 146/163 de las actuaciones administrativas, la recurrente se encuentra inscripta en la AFIP bajo la actividad principal de extracción de rocas ornamentales.

Cabe mencionar al respecto que, a la fecha de inicio de la fiscalización, la contribuyente aportó el listado de proveedores y sus saldos al 31/12/2002 junto con la copia de los estados contables de los ejercicios 2001 y 2002. En ningún momento la parte exhibió los libros contables, con lo que resultó imposible verificar su coincidencia con los estados contables. Tampoco aportó la documentación relativa a los pasivos, las cuentas particulares de los socios y directores, la composición del costo de producción y la información entregada sobre los bienes de uso carece de precisiones resultando imposible verificar todos los aspectos mencionados.

Con respecto a las facturas impugnadas, la contribuyente no contestó sobre la forma de pago. Asimismo, teniendo en cuenta los saldos de proveedores al cierre de cada ejercicio, se puede determinar si las facturas estaban pagadas al 31 de diciembre del 2001 y del 2002. Por lo tanto, teniendo en cuenta las facturas abonadas (conforme este procedimiento) fueron impugnadas por ser consideradas apócrifas, efectuándose el cálculo del Impuesto a las Salidas no Documentadas (Artículo 37 Ley de Impuesto a las Ganancias).

La multa apelada en las presentes actuaciones tiene su origen en la impugnación de las operaciones supuestamente celebradas con Incofi SRL, Gawley SA y Pablo Guillermo Garro en relación a las salidas de fondos alcanzadas con tal gravamen.

En cuanto a Incofi SRL que le habría emitido facturas a la recurrente por operaciones diversas –materiales y construcción, transportes, mano de obra por limpieza y mantenimiento-, en algún caso sin detalle del concepto y en otros emitidas antes de su impresión, no presentó declaración jurada del Impuesto a las Ganancias desde 2001 y nunca presentó declaraciones juradas de IVA, SUSS e Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Asimismo, no tiene operaciones informadas en CITI Compras, no registra acreditaciones bancarias desde 1999 y tampoco es titular de bienes registrables. También se detectó en la base APOC que estaba registrada desde el 2001. Resultó imposible comunicarse con el teléfono que figura en la factura. En atención a que en la pantalla del padrón de Incofi S.R.L. figura como integrante de la sociedad el Sr. Yazlle Sergio Ricardo, se le envió un F8600/i el cual fue devuelto por el correo indicando que "se mudó". Se circularizó también a la imprenta y el requerimiento fue devuelto por el correo informando que "se mudó". A su vez, en todas las facturas que registra la fiscalizada superan los montos para realizar las retenciones de Impuesto a las Ganancias (RG 830 Anexo II, inc. i) las cuales no fueron realizadas. Se solicitó la forma de pago de las facturas a la contribuyente y no contestó el requerimiento.

En relación al proveedor Gawley SA, se le solicitó que informe las operaciones realizadas –que habrían sido servicios de publicidad y promoción- con la fiscalizada y si bien fue recibido, nunca fue contestado. Se requirió al Cdor. Faure información en su calidad de integrante de Gawley S.A. a lo que manifestó no ser parte de esa sociedad pese a que no solo figuraba como el auditor de la fiscalizada, sino que también sería el síndico de esta. Incluso su esposa, la Cdora. Zemma, es la asesora contable de la inspeccionada que tiene domicilio fiscal declarado en su estudio. Asimismo, no se realizó retención alguna en el Impuesto a las Ganancias (RG 830 Anexo II, inc. i) pese a que en todas las facturas que registra la fiscalizada se superó el monto fijado en la norma. Se envió a la imprenta que figura en la factura de Gawley S.A. un F 8600/i y no lo contestó. A su vez, del sistema e-fisco surge que el proveedor no presentó declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias desde el 2001 y no pagó ninguna de las declaraciones juradas de IVA del 2001. Tampoco tiene bienes registrables a su nombre, no hay operaciones informadas en CITI Compras, no es titular de cuentas bancarias y nunca sufrió retenciones y/o percepciones.

Con respecto al proveedor Pablo Guillermo Garro, se encontraba incluido en la base APOC por no presentar actividad y por haber sido reconocida como apócrifa por otras empresas usuarias, a través de acogimiento a los regímenes de presentación espontanea, rectificación de declaraciones juradas y mediante notas. Asimismo, del sistema e-fisco surge que no presentó DDJJ de IVA desde el 2000, que nunca presentó declaraciones juradas de SUSS, Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Ganancia Mínima presunta e Impuesto sobre los Bienes Personales. A su vez, nunca realizó pago de ningún impuesto, no registra automotores ni propiedades a su nombre, en el sistema CITI Compras solo hay información en los meses de febrero y marzo de 2001, no tiene cuentas bancarias y no sufre retenciones ni percepciones desde el 2001. Asimismo, en las facturas que registra la fiscalizada se superan los montos para realizar la retención de Impuesto a las Ganancias (RG 830 Anexo II, inc. f) que no fue efectuada.

En definitiva, en atención a todo lo expuesto en los párrafos precedentes la fiscalización consideró como inexistentes las operaciones realizadas con estos tres proveedores y procedió a determinar el impuesto a las Salidas no Documentadas.

V.- Que, en primer término, procede expedirse sobre si la resolución apelada se ajusta a derecho respecto del planteo de nulidad esbozado por la recurrente a lo largo de su escrito de inicio. Cabe señalar que para la procedencia de la nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que originen el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puedan dar lugar a la indefensión, razón por la cual, las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría privado de oponer al impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma. Ello así, quien la invoca debe ofrecer elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si pretende 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 otros s/daños y perjuicios", CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; "Aguirre, 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).

En relación con lo estrictamente formal, la resolución atacada en las presentes actuaciones, en cuanto acto administrativo, cumple acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se hubiera apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo. Al respecto, es preciso indicar que, conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos, la resolución atacada, como especie de acto administrativo, goza de presunción de legitimidad, es decir, que se presume que ha sido emitida conforme al ordenamiento jurídico y la misma subsiste en tanto no se declare la eventual invalidez por el órgano competente, correspondiendo al contribuyente la carga de probarla, circunstancia que no se produjo en autos.

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. Corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma.

Es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia del 24/08/2007), por cuanto *"…al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial…"*

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto *"Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó 'como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal' (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto*

sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia" (B- 485-XLV, "Bolland y Cia S.A", sentencia del 21/02/2013).

VI.- Que, en principio, se debe examinar si procede la condonación de la multa apelada peticionada por la actora en virtud de lo dispuesto en de Ley N° 27.260 al comprender que al no existir impuesto determinado, carece de causa la sanción.

En este punto corresponde entender que si bien el concurso preventivo de la recurrente se encontraría concluido por resolución firme sin que la deuda determinada por el Fisco Nacional haya sido admitida en la verificación, esto no implica necesariamente que la sanción discutida se encuentre condonada en los términos de la citada ley.

Resulta destacable lo establecido en su parte pertinente por el artículo 56 de la Ley N° 27.260 en cuanto a que *"las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31/05/2016, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha."* Al respecto, no surge de estas actuaciones que la obligación principal hubiera sido cancelada a esa fecha.

La actora en ningún momento expresó su voluntad de incluir en tal régimen la obligación principal que diera origen a la sanción aplicada y tampoco acompañó copia alguna de dicha adhesión. En definitiva, no procede la condonación prevista de acuerdo a lo dispuesto en la Ley N° 27.260 y, en consecuencia, corresponde rechazar lo peticionado por la recurrente a fs. 61/62vta y a fs. 64.

VII.- Que, respecto al agravio de la actora en punto a que la deuda principal no existiría en virtud de que el crédito del Fisco no habría sido verificado, sin perjuicio de ya haberse mencionado que dicha insinuación existió pero se declaró inadmisible, corresponde también agregar que la homologación del informe del síndico concursal sólo tiene alcance respecto de los créditos presentados para su verificación en el proceso concursal, pero de manera alguna puede producir efectos jurídicos sobre la resolución administrativa recurrida.

Así, las normas que regulan el procedimiento concursal no le impiden al Fisco Nacional el ejercicio de las facultades y poderes que emergen de la Ley N° 11683 en cuanto a la fiscalización, verificación, determinación de tributos y aplicación de sanciones, y por ello, las previsiones contenidas en el artículo 21 de la Ley N° 24.522 sólo debe ser entendido con el alcance de impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al organismo competente la determinación de obligaciones tributarias anteriores a la fecha de iniciación de aquél, ni de las sanciones pecuniarias que se vinculen con ellas (conf. Fallos: 310:786).

Al respecto, debe tenerse presente la doctrina que emana del fallo "Supercanal SA" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 2/6/2003, conforme al cual se puede concluir que los órganos jurisdiccionales establecidos por la ley 11683 tienen la plena competencia en casos de apelación de determinaciones de oficios y multas impuestas por el ente recaudador, que la decisión del Tribunal Fiscal o la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, una vez firme, es cosa juzgada y no puede ser revisada por el juez del concurso y recién cuando la determinación de oficio o la multa se encuentren firmes y el organismo fiscal inicie la ejecución de la deuda, dicha ejecución debe someterse al procedimiento previsto en la Ley de Concursos y Quiebras.

En atención a los fundamentos expuestos, debe rechazarse la pretensión de la parte actora en este aspecto.

VIII.- Que, corresponde analizar la procedencia de la sanción encuadrada en el marco del artículo 45 de la ley de rito, equivalente al setenta por ciento (70%) del gravamen omitido en relación con el Impuesto a las Ganancias,

en concepto de pago definitivo por erogaciones no documentadas en los periodos fiscales 01/2001, 03/2001, 08/2001 y 10/2001.

Cabe anticipar que la impugnación efectuada por el Organismo Fiscal respecto de los proveedores Incofi SRL, Gawley SA y Pablo Guillermo Garro existen indicios serios y concordantes en relación a su capacidad operativa y económica, sumados a la ausencia de prueba sobre las prestaciones o ventas que se habrían realizado por los mismos. En ese sentido, corresponde a la recurrente acreditar fehacientemente la existencia de tales proveedores y la participación de ellos en las operaciones cuestionadas por distintas vías, circunstancias que no ha demostrado al no presentar elementos de prueba.

Por otro lado, procede abocarse al análisis la sanción derivada del Impuesto sobre Salidas no Documentadas, tal como lo sostuvo la Sala “B” de este Tribunal al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A." de fecha 25/10/04, “Translavial S.A.” de fecha 21/11/2005 y más recientemente con la actual composición de la Sala en “SA Importadora y Exportadora de la Patagonia” de fecha 26/03/2019, el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Radio Emisora Cultural S.A.”, del 9/11/00, y “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley Nº 11.683.

Por otra parte, la cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI”, donde 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 serían pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Por lo expuesto, ante la ausencia de soporte probatorio suficiente como para rebatir la postura fiscal, tanto en sede administrativa como ante este Tribunal, y en atención a las circunstancias expuestas, corresponde confirmar la sanción aplicada.

En cuanto al quantum de la multa, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla al setenta por ciento (70%) del impuesto omitido; por el contrario, no

surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la parte actora, se considera prudente reducirla al mínimo legal previsto en el artículo 45 de la ley procedimental.

El Dr. Armando Magallón dijo:

I.- Que comparto los relatos, los fundamentos y las conclusiones arribadas por el Dr. Porporatto en su voto, con excepción de lo que fue materia de tratamiento en el considerando VIII, para lo cual propongo una solución diversa.

II.- En efecto, en lo que respecta a la multa aplicada al apelante bajo la imputación de omisión de impuesto tipificada en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. y sus modificaciones), graduada en un setenta por ciento (70 %) del Impuesto sobre las salidas no documentadas determinado por los periodos fiscales 01, 03, 08 y 10/2001, considero que la misma no se encuentra ajustada a derecho.

Que así lo pienso, habiendo expresado las razones para ello en los votos emitidos al resolver las causas "Quercia, José Luis" y "Master Rental S.A.", sentencias ambas del registro de esta Sala "B" fechadas el 9 de abril de 2012 y 03 de marzo de 2012, a cuyos fundamentos me remito en mérito a la brevedad a los fines de postular idéntica solución para el *sub lite*. Debo puntualizar que, no obstante que en tales ocasiones la imputación se basaba en la figura tipificada en el art. 46 de la ley de procedimiento, la conclusión no podría verse alterada por esta circunstancia, tal como seguidamente habrá de explicarse.

III.- La imputación efectuada en autos -en lo que aquí concierne y tal como ya se ha adelantado- es la que se encuentra tipificada y descripta en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones). Según la citada norma, "*El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.*

Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos".

Cabe poner de especial relieve que, tal como se exhibe en los antecedentes del acto sancionatorio apelado, la imputación efectuada por el Fisco Nacional contra la actora de autos se basó en el hecho de "*...la responsable no ingresó en tiempo y forma el gravamen originado por las erogaciones no documentadas realizadas en enero, marzo, agosto y octubre de 2001, perjudicando al Fisco en el importe del tributo determinado (…) y en lo que respecta al juzgamiento de dicha conducta, cabe señalar que se trata de un pago que a tenor de lo dispuesto por el art. 15 de la Ley 11.683 posee el carácter de declaración jurada con vencimiento anterior a la vigencia de la Ley 25.795 (BO 17/11/2003), cuya omisión está sujeta a la sanción prevista en el art. 45 de la Ley 11.683"* (ver fs. 47 del Cuerpo I Salidas no documentadas).

IV.- Que sin perjuicio de lo señalado y a mayor abundamiento de lo expresado al votar en las causas aludidas en el considerando II precedente, creo conveniente puntualizar aquí que la solución que propuse oportunamente para dilucidar la cuestión que también nos ocupa en el *sub lite* no depende, a mi modo de ver, de la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones de la RG. (AFIP) 893, tal como parecería surgir de las consideraciones efectuadas en el dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal a las cuales remitió la Corte Suprema de Justicia al emitir sentencia en el precedente "D'Ingianti, Rosario Vicente" del 12/10/2010.

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 de los atributos propios de una declaración jurada determinativa del tributo, en cuanto ésta se relaciona con el sistema infraccional de la ley procedimental.

Que no empece a dicha conclusión, según entiendo, la circunstancia de que el art. 15 de la Ley 11.683 atribuya a las boletas de depósito y comunicaciones de pago -como los que se utilizan para ingresar el tributo que motiva estos actuados- 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 obvio que: (i) sólo las deficiencias contenidas *en* tales instrumentos podrían generar la imputación infraccional en trato y, (ii) la falta de presentación de volantes de pago ante el organismo no podría identificarse o asimilarse con *errores, falsedades u omisiones volcadas o consignadas en* ellos -según los términos expresos de la norma examinada-, pues es evidente que se trata de dos situaciones bien distintas.

Queda claro para mi que la norma infraccional examinada podría sustentar la imputación de autos sólo ante la falta de presentación -o bien, su presentación con datos inexactos- de la declaración jurada determinativa de tributos. Podrá, eventualmente, sancionarse también la falta de presentación o inexactitud de otros instrumentos cuando no se trate de la obligación de determinar la obligación sino sólo de liquidarla o ingresarla, pero se trata de una situación particularmente identificada y diferente de la que subyace en estos autos.

En efecto, cuando la norma legal se ha querido referir o abarcar con sus alcances a otros instrumentos distintos de la declaración determinativa, lo ha hecho constar de manera expresa. En tal sentido, el segundo párrafo de la norma infraccional bajo análisis es sumamente claro: *"Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos”*. Ciertamente, en estas actuaciones no se trata de ninguno de estos dos últimos supuestos.

Que puede advertirse entonces, con meridiana claridad, que la imputación de autos -la de que se habría verificado el tipo del art. 45 de la ley procedimental- no podría tener andamiento ni aún mediando la “caracterización” de la comunicación de pago que lleva a cabo el aludido art. 15 de la citada norma, en tanto y en cuanto no se le reprocha a la contribuyente el hecho de haber presentado documentos (comunicaciones de pago o boletas de depósito) que contengan inexactitudes o errores.

Que por su parte y en cuanto a las “omisiones” a que se refiere el citado art. 15, adviértase que según su texto las mismas deben, al igual que los errores o las falsedades, ser comprobadas “*en* dichos instrumentos”, vale decir, que éstos deben contener a aquellos. Ergo, la norma bajo análisis no se refiere -y por ende no podría penalizar- a la omisión de presentar el comprobante de pago o boleta de depósito, omisión a la que, como medio comisivo, sí hacen referencia (cuando se trata de verdaderas declaraciones juradas determinativas de tributos) tanto el art. 45 como el art. 46 de la ley procedimental (en este último caso, recién a partir de la reforma que se le introdujera por el art. 1°, punto XVI de la Ley 25.795 (B.O. 17/11/2003).

Que siendo así, no podría pretenderse la subsunción en el tipo infraccional del art. 45 de la conducta aquí reprochada -la omisión de ingreso del Impuesto sobre las salidas no documentadas mediante omisión de presentar declaraciones juradas- cuando ello no encuentra expresa previsión normativa, pues lo contrario implicaría una manifiesta y grave violación de los principios constitucionales de legalidad y tipicidad penal.

La Corte Suprema de Justicia tiene dicho que *"La correlación entre sanción y bien jurídico es la que, con fundamento en la proscripción de la analogía, permite fundar la prohibición de que, so pretexto de interpretación, se amplíen los tipos legales a la protección de bienes jurídicos distintos de los que el legislador ha querido proteger"* (Fallos 318:207), como así también que *"La cláusula del art. 29 de la Constitución Nacional según la cual ¨los jueces no podrán ampliar por analogía las incriminaciones legales ni interpretar extensivamente la ley en contra del imputado¨, impide aumentar los supuestos susceptibles de sanción penal, más allá de los comprendidos en el precepto aplicable, entendido con el alcance que los términos en que está redactado llanamente autorizan"* (Fallos 215:23).

III.- Que en virtud de lo expuesto voto por revocar la multa aplicada respecto del Impuesto sobre las salidas no documentadas de los periodos fiscales 01, 03, 08 y 10/2001, con costas al Fisco Nacional.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pablo Porporatto.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución N° 121/2016 (DV RRBB) apelada en las presentes actuaciones reduciendo la graduación de la multa a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce la sanción, aspecto en el que se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese. Resérvese para su posterior impresión e incorporación al expediente.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2023.11.13 10:17:18 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: 2023.11.13 11:46:18 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: 2023.11.13 12:44:17 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 - GDE
Date: 2023.11.13 12:45:15 -03:00