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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2023-81095066-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 13 de Julio de 2023

Referencia: SENTENCIA EX-2022-124648568- -APN-SGAI#TFN "MANLLA DURE CRISTIAN JONATAN

El **Expediente N° EX-2022-124648568--APN-SGAI#TFN** caratulado: "**MANLLA DURE CRISTIAN JONATAN s/ Recurso de Apelación**" a resolución de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallon (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), Jose Luis Perez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que mediante RE-2022-124648307-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 149/2022 (DV CRR1), de fecha 27/10/2022, dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

El apelante impugna la mencionada resolución relativa a la determinación de su responsabilidad personal y solidaria respecto de la firma NET PROTECTION S.R.L (CUIT 30-70919121-3) en relación a la determinación de oficio del impuesto a las ganancias - salidas no documentadas de los períodos 12/10/2017 a 25/10/2017 en la suma de pesos setenta y un mil setecientos cincuenta y cuatro con 55/100 ($71.754,55), con más intereses resarcitorios en la suma de ciento treinta y ocho mil doscientos ochenta y ocho con 35/100 ($ 138.288,35) y una multa de pesos doscientos quince mil doscientos sesenta y tres con 65/100 $ 215.263,65 equivalente a tres (3) veces el tributo en cuestión, de conformidad con los dispuesto por los arts. 46 y 47, inc. b) y c), Ley 11.683.

Solicita se haga lugar al recurso de apelación y se revoque el acto administrativo en crisis por los fundamentos que a continuación se exponen.

Señala que la AFIP-DGI ha establecido la responsabilidad personal y solidaria de su representado en los términos de los arts. 6, inc. d), 7 y 8 de la Ley 11.683, por su condición de socio gerente de la firma NET PROTECTION SRL, aunque –dice- acota su responsabilidad al lapso entre el 12/10/2017 al 25/10/2017.

Se agravia en cuanto, no le consta la efectiva cancelación de las facturas objetadas por la AFIP-DGI, afirma que la resolución apelada se limita a consignar la supuesta fecha de la salida y el monto de la erogación, pero no individualiza mediante qué medio de pago se habrían materializado.

Segundo agravio, –dice- que no surge probado que las operaciones comerciales respaldadas por las facturas impugnadas hayan sido contratadas bajo su gestión como socio gerente.

Tercero, señala que las facturas impugnadas por la AFIP-DGI conllevaron a sendos ajustes en el impuesto a las ganancias e impuesto al valor agregado, que -dice- fueron regularizados por la empresa contribuyente. Agrega que no es jurídicamente posible encuadrar y/o tipificar la situación fiscal de autos en el hecho imponible previsto en el art. 37 de la Ley 20.628 de impuesto a las ganancias, toda vez que la propia AFIP concluyó que las operaciones son inexistentes, apócrifas, simuladas.

Asimismo, se agravia de la resolución en crisis por cuanto en su art. 4° le impone a su mandante una multa en los términos de los arts. 46 y 47, incs. b) y c) de la ley 11.683, y manifiesta que la pretensión punitiva resulta inválida si la resolución 149/2022 se limitó a invocar las normas aplicables sin establecer siquiera la "grave incidencia" que la omisión tendría sobre la materia imponible, máxime teniendo en cuenta que las facturas impugnadas fueron regularizadas a instancias del apelante, durante su mandato.

Añade que la AFIP-DGI no prueba, mediante hechos externos y concretos, que el recurrente haya actuado con fraude, ni que se la haya inducido a error.

Además indica que, en subsidio, corresponde revisar la calificación penal fiscal base del sumario, toda vez que si no media dolo, a todo evento y en el mejor de los casos, cabe la aplicación del tipo omisivo del art. 45 de la ley 11.683.

Acompaña documental y ofrece prueba pericial contable. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

Por lo expuesto precedentemente, solicita se haga lugar al recurso de apelación en todas sus partes y se revoque la determinación de oficio. Con costas.

II.- Que mediante IF-2023-16991822-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal solicitando, por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de la recurrente y que se confirme el acto apelado, con costas.

Manifiesta que las presentes actuaciones se originan a partir de la falta de pago por parte de la firma NET PROTECTION S.R.L., la cual –dice- no interpuso contra la Resolución Nº 100/2022 (DV CRR1) de fecha 12/07/2022 los recursos establecidos en el artículo 76 de la Ley N° 11.683, por lo cual se encuentra firme.

Señala que Cristian Jonatan Manlla Dure, fue quien presentó el escrito de descargo de la firma NET PROTECTION S.R.L., en el procedimiento de determinación de oficio que concluyó con el dictado de la Resolución Nº 100/2022 (DV CRR1).

Agrega que durante el procedimiento de determinación de oficio iniciado al señor Manlla Dure, por su responsabilidad personal y solidaria en su calidad de Socio Gerente y responsable del manejo de fondos de la contribuyente NET PROTECTION S.R.L., este no presentó escrito de descargo a la vista otorgada.

Asimismo, sostiene que el ajuste a la contribuyente principal, surgió a partir de las verificaciones efectuadas, que constató que la citada firma ha realizado erogaciones de fondos injustificadas mediante la utilización de documentación inválida vinculada a los presuntos proveedores de las que no se ha probado su existencia real.

Indica que la fiscalización actuante procedió a practicar las liquidaciones pertinentes con fundamento en la aplicación del artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) y artículo 55 de su Decreto Reglamentario, originándose un saldo a favor de AFIP, que no ha sido conformado por la contribuyente principal.

Destaca que a partir de dicho acto resolutivo, su mandante determinó a los responsables solidarios de la firma, de acuerdo a la condición de socio-gerente que surgen de las actas societarias, que constan en las actuaciones, siendo los responsables el Señor Eduardo Horacio ESCOSTEGUY y a partir del 12/10/2017 el Sr. Manlla Dure, fecha en la cual asumió la gerencia de la firma.

Manifiesta que de los preceptos legales surge que el presupuesto legal de la responsabilidad solidaria que se les imputa a los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas es el incumplimiento de los deberes previstos en el art. 6º. Dice que allí se establece una responsabilidad como consecuencia de una acción u omisión de su parte, que importa el incumplimiento de cualquiera de los deberes impositivos que debió cumplir como responsable por deuda ajena.

Agrega que si bien es cierto que dicha responsabilidad no es objetiva y automática por el carácter de gerente de la sociedad, dice que yace en cabeza del responsable personal y solidario demostrar que el contribuyente principal lo colocó en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con los deberes fiscales.

Además, la representación fiscal señala que Manlla Dure, asume la condición de socio-gerente el 12/10/2017, según consta en las actas societarias y que obran en las actuaciones administrativas (fs. 60/68 del Cuerpo Responsabilidad Solidaria), y dice que es a partir de esa fecha que le corresponde asumir su responsabilidad personal y solidaria respecto de las obligaciones de la firma que gerencia.

Añade que la actora no niega tal circunstancia ni tampoco cuestiona puntualmente la fecha establecida por su mandante, sino que –dice- se limita a sostener dogmáticamente que “son previas” a su designación como socio-gerente.

Sostiene que es responsabilidad personal de la recurrente, que al asumir un cargo de una empresa, debería efectuar todas las diligencias debidas para gestionar las implicancias que se derivan del ejercicio del cargo en la firma Net Protection SRL.

En cuanto a la multa aplicada, plantea que ante la verificación del incumplimiento tributario se procedió a ponderar el accionar del responsable con relación al incumplimiento de sus funciones como socio-gerente, constatándose que el Sr. Manlla Dure no ha realizado los actos necesarios de su estricta competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad que gerenciaba y a consecuencia de ello, se configura el elemento subjetivo del tipo infraccional -exteriorizado por el resultado dañoso- constituido por la omisión del pago de impuestos a la fecha del vencimiento del plazo para el ingreso de la obligación tributaria adeudada.

Agrega que en el caso, el recurrente, en su carácter de Socio Gerente y, por ende, responsable solidario de la firma NET PROTECTION S.R.L. ha omitido tributar el impuesto debido, circunstancia que conlleva a presumir que se valió de tales maniobras o ardides, tendientes a ocultar hechos de significativa relevancia en la realidad económica del giro comercial de ese ente societario, ello en miras de obtener un beneficio ilegítimo en perjuicio del Fisco, influyendo con una grave incidencia en la determinación de la materia imponible de los períodos bajo análisis.

Entiende que en la conducta desplegada por el responsable, concurren sin dudas los elementos tipificantes para

configurar el ilícito de defraudación del art. 46: omisión de pago de impuestos (elemento objetivo) y la ocultación maliciosa al Fisco de su realidad tributaria (elemento subjetivo). Además, dice que la intencionalidad se presume según el artículo 47, incisos b) y c), cuando el infractor ha generado un apreciable resultado dañoso para el Fisco, representado por la ausencia de pago del impuesto debido.

Considera que confirmado el acto en cuanto a la omisión de impuesto, es decir la materialidad de la infracción, el dolo del contribuyente evidenciado a raíz de la ocultación maliciosa al Fisco de la realidad tributaria de la firma NET PROTECTION S.R.L. resulta entonces presumido, correspondiendo a la actora alegar y probar fehacientemente alguna causal que enerve dicha responsabilidad y excuse su conducta.

Sostiene que la solicitud subsidiaria de reencuadre de la multa aplicada en el artículo 45 de la ley procedimental resulta ser improcedente, ya que el juez administrativo en pleno ejercicio de sus facultades, encuadró correctamente la sanción apelada.

Respecto a los intereses resarcitorios, manifiesta que permanecen fuera de todo cuestionamiento la aplicación de los intereses resarcitorios intimados en virtud del art. 37 de la ley 11.683 atento la inexistencia de agravios sobre su imposición. Formula oposición a la prueba.

Acompaña antecedentes administrativos, hace reserva de la cuestión federal y solicita se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas a la actora.

III.- Que, mediante PV-2023-23275636-APN-VOCV#TFN este Tribunal confiere traslado de la oposición articulada por la representación fiscal en su escrito de responde a las medidas probatorias ofrecidas por su contraria.

Asimismo, considerando que la representación fiscal ha tenido oportunidad en su escrito de responde de fijar su postura sobre la prueba ofrecida por la parte actora y ésta, a su vez, ha podido responder la oposición formulada por el Fisco Nacional en su presentación en IF-2023-27106097-APN-DTD#JGM, el Tribunal mediante PV-2023-28897809-APN-VOCV-#TFN resuelve requerir a las partes que manifiesten, si consideran que la audiencia prevista por el artículo 173 de la Ley 11.683 deviene inoficiosa en atención a las presentaciones ya efectuadas, quedando en consecuencia este Tribunal en condiciones de resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ofrecidas.

A tal efecto, la parte actora manifiesta por IF-2023-29448691-APN-DTD que considera que este Tribunal está en condiciones de prescindir de la audiencia y la representación fiscal por IF-2023-29463608-APN-DTD#JGM entiende que la realización de la audiencia prevista por el artículo 173 de la Ley 11.683 deviene inoficiosa.

Ello así, teniendo en cuenta la cuestión litigiosa discutida en estos autos y toda vez que el Fisco Nacional no cuestiona la contabilidad de la firma Net Protection S.R.L. se hace lugar a la oposición articulada por la representación fiscal a las medidas probatorias ofrecidas por su contraria y se hace saber a las partes que la presente causa se resolverá con las constancias de autos y sus actuaciones administrativas.

IV.- Que en atención al estado de la causa por PV-2023-59956021-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la sala “B”, la que mediante IF-2023-77758047-APN-VOCV#TFN llama autos para sentencia.

V.- Que expuesto lo que antecede, cabe resaltar que los presentes actuados tienen su génesis en la fiscalización a la contribuyente Net Protection SRL, frente al Impuesto a las Ganancias-Salidas No Documentadas. Surge del acto apelado que el organismo fiscal constató que la firma ha realizado erogaciones de fondos injustificadas

mediante utilización de documentación inválida vinculada a presuntos proveedores, de las que no se ha probado su existencia real.

Dicha área consideró a los egresos de fondos atribuidos a las operaciones carentes de sinceridad, sujetos al Impuesto a las Ganancias-Salidas No Documentadas, fundado en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el artículo 55 de su Decreto Reglamentario y 33 de la Ley 11.683.

Que conforme surge del acto recurrido, y no fuera controvertido por el recurrente, la resolución determinativa efectuada a la firma Net Protection SRL, no fue recurrida por lo que se encuentra firme en los términos del art. 79 de la ley de rito. Asimismo, se destaca que el impuesto a ingresar a favor del Fisco no ha sido abonado, por lo que se procede a determinar la responsabilidad solidaria del recurrente de autos. La falta de pago del impuesto tampoco fue refutado por la parte actora.

Asimismo, se aclara que no existieron cuestionamientos de la parte relativos al momento en que el Fisco determinó la responsabilidad solidaria en los términos analizados en los precedentes “Brutti” y “Bozzano” de la Corte Suprema (Fallos 327:769, 337:58, respectivamente).

Señalado ello, resulta necesario efectuar un análisis jurídico de las normas tributarias que rigen en materia de responsabilidad personal y solidaria en relación al cumplimiento de los deberes impositivos por deuda ajena.

En efecto, cabe tener presente que de acuerdo con la norma del art. 6 de la ley 11.683 "están obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representantes, mandantes, acreedores titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables, bajo pena de las sanciones de esta ley" entre otros, "los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere los incisos b) y c) del artículo 5".

A su vez, el art. 8 de la ley dispone: "...Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) Todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso 1, del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio…”

Debe advertirse que dicha responsabilidad no es objetiva -esto es, impuesta por el mero hecho de haber sido apoderado o representante de una entidad- ni que deriva de la simple vinculación existente entre los responsables y el deudor del tributo. Por el contrario, el presupuesto legal de la responsabilidad a título personal es el incumplimiento de sus deberes; en otros términos, no basta que haya incumplimiento; es menester, además, que éste le sea imputable. Esta es la recta hermenéutica que cabe asignar al art. 8° de la Ley Nº 11683, t.o. en 1998, en cuanto establece que "No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente”.

En este contexto, corresponde a los responsables solidarios aportar la prueba irrefutable y concluyente, apta y necesaria para desvirtuar este principio de responsabilidad e incumbencia que viene dado por la posesión de los cargos y, de esa forma, permitir desarticular la responsabilidad solidaria imputada desde la óptica de su actuación concreta y específica en el seno de las sociedades, es decir, desde el plano de la imputación subjetiva.

Que, la carga probatoria de los aspectos o circunstancias en las cuales el presunto responsable solidario pretende hacer recaer las causales exonerativas de dicha responsabilidad, recae en su propio ámbito, debido a que así resulta también de la clara letra de la ley -artículo 8º- .

VI. Que, expuesto lo anterior, corresponde destacar la particularidad que la responsabilidad atribuida en autos, resulta acotada a ciertas operaciones celebradas en el período que va del 12/10/2017 al 25/10/2017.

En ese sentido, cabe señalar que, en principio, del acto determinativo de la responsabilidad solidaria del Sr. Cristian Jonatan Manlla Dure surge que éste ostentaba el cargo de socio-gerente desde el 12/10/2017, conforme escritura trescientos cuatro de cesión de cuotas sociales (vide fs. 61/72 de los antecedentes administrativos).

Ahora bien, tal como se señaló, más allá de la escritura de cesión de fecha 12/10/2017, corresponde a este Tribunal analizar si efectivamente el Sr. Manlla Dure incumplió sus deberes tributarios y si ello le era imputable.

Del análisis de los antecedentes administrativos surge del informe de la División fiscalización Nº 1 (vide fs. 90/94 del cuerpo de responsabilidad solidaria fs. 100 de los antecedentes acompañados) que de la consulta RG 4120 se exponen como autoridades para el período 2017 al Sr. Manlla Dure Cristian Jonatan Cuit 20-34575766-0 con el cargo de " Socio Gerente " y fecha inicio de mandato 31/10/2017 (Ver a fojas 88 y 89).

Por otro lado, se informan las siguientes cuentas bancarias de Titularidad de Net Protection SRL: Bco BBVA Argentina SA Cta Cte N.° 430367304, Bco Santander Río Cta. Cte N.° 106524, Bco Pcia de Bs. As Cta. Cte N.° 40200513607.

En respuesta a la circularización efectuada al Bco BBVA Argentina SA, se informa que la firma Net Protection SRL registra bajo su titularidad la cuenta bancaria vigente c/c pesos N° 36730/4 y N° 36731/1 habiendo sido sus titulares
Eduardo Horacio Escosteguy - desde 29/6/2005 hasta el 27/12/2017
Cristian Jonathan Malla Dure - desde 30/10/2017.

El Banco Provincia remitió el Legajo correspondiente a Formularios de Apertura de Cuenta Corriente y solicitudes de productos de la entidad, todos ellos suscriptos por el Sr. Manlla Dure Cristian Jonatan en carácter de socio gerente de Net Protectión SRL (Ver a fojas 29 a 60) desde el 15/12/2017.

De la consulta e-Fisco se extrajo la Transmisión Electrónica de los Estados
Contables cerrados al 30/10/2017 costatándose que los mismos se encuentran suscriptos por el Sr. Manlla Dure Cristian Jonatan como socio gerente. (Ver a fojas 73 a 87).

Según surge de las Bases Informáticas e-Fisco con fecha 23/8/2020 ha procedido a las presentaciones sólo de las Declaraciones Juradas en el Impuesto a las Ganancias por los Períodos 2017, 2018 y 2019 y con fecha 24/08/2021 la correspondiente al Período Fiscal 2020.

VII.- Que, cabe señalar que de acuerdo a los antecedentes administrativos relevados, cuyo detalle se efectuó en el considerando VI de la presente, si bien la cesión de las cuotas sociales se firmó el 12/10/2017 (consta la escritura de la cesión a fs. 61/72 de los A.A.) se observa que la inscripción en la IGJ se efectivizó el 31/10/2017. De la base de datos del Fisco Nacional RG 4120 se informa como gerente al recurrente desde el 31/10/2017 (fs. 88/89 cpo. Responsabilidad solidaria).

Por otro lado, respecto al manejo de las cuentas bancarias, se desprende que la apertura de la cuenta del Banco

Provincia se solicitó desde el 15/12/2017, de la circularización efectuada al Banco BBVA Argentina SA se informa que como titular a Cristian Jonathan Malla Dure - desde 30/10/2017.

Esto último reviste gran importancia, toda vez que las operaciones cuestionadas en autos en su mayor parte radican en operaciones canceladas mediante cheques emitidos desde la cuenta del Banco BBVA, en la cual aparece como se señaló como titular con posterioridad a la fechas de las operaciones discutidas en autos. Más aún, cabe detallar que tal como surge de la planilla que se adjunta a la determinación de oficio del deudor principal y del acto aquí apelado, las operaciones cuestionadas son 9, de las cuales 7 de ellas -las efectuadas entre el 12/10/2017 al 24/10/2017 fueron facturadas con fecha 18/09/2017 (ver ANEXO I fs. 90/91 de los AA) y responden a cheques emitidos del BBVA cuyos débitos se efectuaron incluso antes del 30/10/2017 fecha en que fuera dado de alta en la cuenta del BBVA.

En efecto, solo 2 de las operaciones -de escaza cuantía- fueron abonadas en efectivo y la fecha de la factura y de la salida sería el 25/10/2017 (ver ANEXO I fs. 90/91 de los AA) bajo la gestión del apelante.

Señalado lo anterior, surge en claro que respecto de las operaciones canceladas con los cheques del BBVA, teniendo en cuenta la fecha de las facturas y la fecha en que fue dado de alta en la cuenta, nunca pudo el Sr. Manlle Dure haber concretado la contratación respaldada con la emisión de tales facturas, ni haber tenido el manejo de dichos fondos, ni haber efectuado el libramiento de los cheques; lo que tampoco el Fisco Nacional acredita.

Es por ello que respecto de éstas cabe atender los agravios del recurrente toda vez que la AFIP-DGI, en la resolución apelada se limita a consignar la supuesta fecha de la salida y el monto de la erogación, pero no individualiza el firmante de los medios de pago a través de los cuales se habrían materializado, y de la información recibida por la entidad bancaria se acredita que el Sr. Manlla Dure fue dado de alta con posterioridad a dichas fechas.

Por otro lado, no se demuestra que las facturas impugnadas hayan sido contratadas bajo su gestión como socio gerente, por lo que la actora mal podría administrar, percibir o disponer fondos con los cuales hacer frente a una obligación a vencer o haber decidido burlar la acreencia fiscal desde el punto de vista que se tratan de operaciones muy acotadas -de días- en los que claramente no tenía aún el manejo de los fondos sociales.

Ello así, corresponde revocar parcialmente el acto determinativo respecto de las operaciones canceladas con los cheques del BBVA y confirmarlas respecto de las operaciones en efectivo, cuyas facturas y salidas se hicieron durante su gestión como socio gerente, las costas se imponen conforme los respectivos vencimientos.

VIII.- Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios cabe su confirmación por la parte que se confirma, ya que cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

IX.- En cuanto a la multa aplicada por la parte que se confirma, cabe señalar que en materia de sanciones derivadas del impuesto sobre salidas no documentadas, tal como lo sostuvo la Sala “B” de este Tribunal -en su anterior composición- al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A.". sentencia del 25/10/04 y “Translavial S.A.” del 21/11/2005, 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 11683.

Que, por otra parte, la cuestión ha sido recientemente 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", 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.

Que, 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.

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 mismas, 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.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, A.ldo", sentencia del 21/12/2006, "...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)".

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que "el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien

deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa" (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Que por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re "Italiano, Antonio Alberto" (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. b) En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala "B" in re "Triunfadores S.A." del 18/11/2008; y "Tamalet, Jorge Omar" del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no solo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria.

En cuanto al quantum de la sanción aplicada, 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 en tres veces el impuesto omitido, por el contrario no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirla al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental.

El Dr. Porporatto dijo:

I. Adhiero a los considerandos I a VI del voto del Dr. Pérez.

II. Con respecto a la responsabilidad aquí discutida, la ley de rito (inciso a- del art.8) autoriza a atribuirla a los sujetos designados con tal responsabilidad cuando "no abonaran oportunamente el debido tributo" ante la no regularización del deudor principal. Es por ello entiendo que, lo que determina la responsabilidad en crisis, es la falta de inclusión de la materia gravada en la declaración jurada respectiva y en el consiguiente pago del impuesto debido.

"*Una posición contraria conllevaría a que un director que se desvinculó del deudor principal (en términos formales y materiales) con posterioridad al cierre del periodo fiscal pero antes de la confección, presentación y pago de la declaración jurada respectiva, resulta obligado a responder –en los términos del art. 6° y 8° de la ley 11.683 –por la eventual decisión de un tercero (por ejemplo, el director que lo sucedió en el cargo) de no incluir*

en la determinación del tributo de la sociedad parte de las rentas generadas en el ejercicio económico, con el fin de disminuir la carga tributaria de la compañía" (sentencia de la CCAF, Sala IV de fecha 28/03/23 en la causa "71.680/2022 COLUCCI, ARIEL ALEJANDRO (TF 49707-I) c/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO").

Al momento de los hechos sobre los que tratan estas actuaciones, regía la Resolución General N° 893 (B.O. 13/09/2000), la cual establecía pautas para la determinación e ingreso del impuesto bajo trato, en cuyo art. 2° prevé la obligación de ingresar el gravamen dentro de los 15 días hábiles administrativos de la respectiva salida.

Ello así, cabe resaltar que al momento del ingreso del gravamen respecto de las operaciones cuestionadas –tomando la fecha límite, ante la falta de pago del impuesto-, el Sr. Manlla Dure ya tenía formalmente y ejercía el cargo de gerente de NET PROTECTION S.R.L. y a su vez estaba informado como titular de la cuenta bancaria en el Banco BBVA Argentina S.A.

Por ello, entiendo corresponde confirmar íntegramente el acto determinativo en cuanto determina impuesto.

III. Con respecto a los intereses resarcitorios y a la multa aplicada comparto fundamentos del Dr. Pérez de los Considerandos VIII y IX, respectivamente, por lo que corresponde confirmarlos íntegramente.

El Dr. Magallón dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Pérez, debiendo dejar aclarado que, a diferencia de otros supuestos en los que he votado por la revocación de la imputación defraudatoria, entiendo que en el presente caso dicha imputación no se basa en la falta de presentación de declaraciones juradas del impuesto sobre las salidas no documentadas -como ocurria en tales precedentes- sino en la existencia de una ocultación maliciosa de materia imponible, situación fáctica contemplada en el texto del art. 46 a partir de la reforma introducida por la Ley 25.795.

Esta relevante diferencia que señalo, a la que se adiciona la verificación en el *sub lite* de los presupuestos de hecho que evidencian la existencia en el caso de una deliberada conducta defraudatoria, abona la confirmación del acto sancionatorio y la atribución de costas que propone el Dr. Pérez.

Que por ello, por mayoría; SE RESUELVE:

Revocar parcialmente la resolución apelada respecto a las salidas correspondientes a las facturas de fecha 18/09/2017 y confirmarla respecto de las operaciones facturadas y abonadas en efectivo en fecha 25/10/2017, en este caso, con más intereses y multa, la que se reduce al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental. Las costas se imponen conforme los respectivos vencimientos, salvo por la parte que se reduce las que se impone por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente, archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2023.07.12 16:33:51 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 Armando Magallon
Date: 2023.07.12 18:28:06 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: 2023.07.13 13:30:44 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 Gestion Documental Electronica
Date: 2023.07.13 13:31:20 -03:00