83707/2016 FRIGORIFICO GENERAL PAZ SA (TF 34515-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 11 de junio de 2024.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, en lo que aquí importa, revocó las multas aplicadas a la firma actora, con relación al impuesto a las ganancias –"salidas no documentadas"– (períodos fiscales julio y septiembre de 2005) por infracción a los artículos 46 y 47, inciso 'd', de la ley 11.683 (fs. 442/449).

II. Esta sala resolvió declarar la nulidad de esa decisión, porque no exhibía una mayoría y devolvió las actuaciones al Tribunal de Fiscal para que dicte un nuevo pronunciamiento (fs. 511/512).

III. Devueltas las actuaciones, el Tribunal Fiscal, en función del artículo 6° de su reglamento, remitió la causa a la Sala C, que resolvió revocar las sanciones aplicadas, con costas (fs. 547/548).

Para decidir así, sostuvo las siguientes consideraciones:

(a)"[R]especto del 'elemento objetivo' no se cumple en la especie la tipicidad exigida por la figura infraccional invocada por el fisco, ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago a que hace referencia la RG 893/2000 el carácter de declaración jurada".

(b) En relación a la configuración del elemento subjetivo manifestó:

(i) El artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias obliga a quien realizó una erogación sin la debida y correcta documentación a ingresar, a título propio y a la tasa máxima, el impuesto que debió abonar el "tercero beneficiario oculto" de ese cobro.

(ii) La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente de Fallos: 323:3376, otorgó inequívocamente a las "salidas no documentadas" el tratamiento de un "impuesto" y descartó que se lo pueda considerar como una sanción.

(iii) Ese carácter —un impuesto que se paga por un tercero— se encontraba ratificado por la redacción del artículo 38 de esa ley, en tanto eximía su pago cuando se presuma que el cobro no llegó a ser una ganancia gravada en manos del beneficiario oculto.

(iv) El derecho penal tributario se integra con el derecho penal infraccional y con el derecho penal delictual, y en ambos se aplica "los principios propios del derecho penal, entre los que se encuentra el de la personalidad de la pena".

(v) Consideró que desde el precedente de Fallos: 271:297 se encontraba fuera de discusión que las infracciones tributarias tenían naturaleza penal. "Dicho principio de *personalidad de la pena* debe ser respetado al momento de analizarse, en cada caso particular, el llamado 'elemento subjetivo' de la figura, es decir, una vez que se haya concluido en la existencia del 'elemento objetivo'".

(c) "Dicho esto, corresponde advertir que de los antecedentes obrantes en la causa no se evidencia que se haya configurado el llamado 'elemento objetivo' de la figura infraccional según los términos descriptos en el punto 1.1 del presente considerando. Tal conclusión torna entonces inoficioso el tratamiento del 'elemento subjetivo' de la figura achacada".

IV. La Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva) —AFIP, DGI— apeló y expresó diversos agravios que no fueron replicados:

(i) "[E]l fallo recaído en autos resulta arbitrario por no sustentarse en los hechos verificado[s] y acreditados en la causa y en

el derecho aplicable a la luz de la jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal".

(ii) Con el dictado de la resolución general AFIP nº 893/2000 se estableció la forma y el plazo para el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas y ello fue reconocido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "*D´Ingianti*".

(iii) "[S]e encuentra por demás acreditado el ardid o engaño ejecutado por la contribuyente, el cual fue la utilización de comprobantes apócrif[os] para documentar falsamente erogaciones de fondos carentes de documentación".

V. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, a partir de la sentencia dictada el 9 de noviembre de 2000 en la causa "*Radio Emisora Cultural S.A."* (Fallos: 323:3376), estableció un criterio en cuanto al carácter no sancionatorio del instituto de las "salidas no documentadas", en el sentido de que el incumplimiento en el ingreso de ese gravamen da lugar, si correspondiera, a la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683.

VI. Esta sala ha sostenido que en tanto se hallan contemplados en las notas aclaratorias anexas a la resolución general n° 893/2000 los números que individualizan los "volantes de pago" que se deben utilizar para el ingreso del impuesto a las ganancias —salidas no documentadas—, resulta aplicable el artículo 15 de la ley 11.683, que establece que "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, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se compruebe, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley" (causas "*Roberto Dromi Consultores Asociados (TF 33782-I) c/ DGI*", "*Corpesca SRL*

(TF 22949-I) c/ DGI s/ recurso directo", "*Refinadora Neuquina SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso de organismo*" y "*Nuevo Sistema SA (TF 42886-I c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", pronunciamientos del 23 de abril de 2013, del 12 de marzo de 2015, del 23 de diciembre de 2015 y del 16 de mayo de 2019).

Un idéntico criterio expresó el Máximo Tribunal en la causa *"D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.311-I)"*, pronunciamiento del 12 de octubre de 2010, en el que compartió los fundamentos y las conclusiones que expuso el Ministerio Público Fiscal en su dictamen.

Allí se examinó los elementos "forma" y "plazo" de la presentación de las declaraciones juradas, a efectos de tener por configurado el aspecto material de la infracción tipificada en el artículo 45 de la ley 11.683 con relación a una obligación en concepto de "salidas no documentadas" correspondiente al período fiscal 1995, es decir anterior al dictado de la resolución general nº 893/2000 (cuya fecha de publicación en el Boletín Oficial es del 13 de septiembre de 2000).

Si bien en ese precedente la Corte Suprema se pronunció por la improcedencia de la multa, en razón de que ante el vacío normativo no resultaba posible tipificar la conducta del responsable, a la luz de una interpretación realizada a contrario *sensu*, se concluye inequívocamente en la posibilidad de aplicar una sanción en los casos de incumplimiento de pago del impuesto a las salidas no documentadas a partir de la vigencia del resolución indicada precedentemente, tal como aquí sucede.

Toda vez que la firma actora omitió la presentación de las declaraciones juradas relativas al impuesto de las salidas no documentadas, correspondientes a los períodos fiscales julio y septiembre de 2005, se encuentra acreditado el aspecto material de la infracción prevista en el artículo 46 de la ley 11.683, en tanto no

ingresó de una manera íntegra y oportuna el gravamen que se encontraba a su cargo; y no aportó, por otra parte, elementos probatorios que permitan desvirtuar la intención que se le endilga, pues sólo argumentó que no coincide con el criterio fiscal a fin de calificar su conducta como dolosa (esta sala, causas 29559/2018 "*Megamodel*", pronunciamiento del 9 de febrero de 2021 y "*Nuevo Sistema*", citada).

Por ello, la dispensa peticionada por la firma actora no puede prosperar, habida cuenta de que la claridad de las circunstancias involucradas no provoca dudas sobre la forma en que debía liquidarse el tributo.

VII. Cabe concluir, pues, en que la AFIP-DGI ejerció válidamente su potestad sancionatoria y multó a la firma actora por la falta de ingreso del tributo en su justa medida, razón por la cual debe revocarse la decisión apelada en cuanto fue materia de agravios.

VIII. Las costas de ambas instancias deben ser impuestas a la firma actora que resulta vencida (artículos 68, primera parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: **1**. Admitir el recurso de apelación deducido por la Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva) y revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios. **2.** Imponer las costas de ambas instancias a la firma actora.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.