CAF 1141/2024/CA1; COMSOFT SA (TF 24772-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2024.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que por sentencia del 30/5/23 (fs. 1225/1234) el Tribunal Fiscal de la Nación –en lo sucesivo, "TFN"–, Sala D, resolvió lo siguiente: 1°) Confirmar las resoluciones 398/04 (DV MRR2), 194/05 (DV MRR2), 202/05 (DV MRR2) y 146/10 (DV MRR2), y 2°) Revocar la resolución 145/10 (DV MRR2) "*... en lo referente a la porción de multa allí aplicada correspondiente a los pagos efectuados con anterioridad a la vigencia de la Resolución General (AFIP) 893/2000, y confirmarla en la proporción correspondiente a los efectuados con posterioridad a la misma. Costas según los respectivos vencimientos*".

Para así resolver –teniendo especialmente en cuenta lo que a este tribunal de alzada le corresponde atender (v. *Considerandos VIII* y *IX*)–, el *a quo*, por unanimidad, resolvió confirmar los ajustes practicados por el fisco nacional respecto del impuesto a las ganancias –en adelante, "IG"–, del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias-salidas no documentadas –"IG-SND"–, los cuales habían tenido lugar a causa de: *(i)* la impugnación de sendas operaciones concertadas con proveedores cuya facturación fue calificada de "apócrifas", y *(ii)* la observación de la deducción de determinados gastos en el IG, generados por la compra de bienes y prestación de servicios no vinculados con la actividad de Comsoft SA.

Explicitó que en autos se acumularon los expedientes que llevaron por número 24.772-I, 25.965-I, 25.964-I, 34.353-I y 34.360-I; que a fs. 888/891 –1/2/12– se resolvió rechazar la excepción de prescripción opuesta por la recurrente, con costas, y que a fs. 1098/1104 –27/12/13– se admitió esa misma excepción, con relación a la multa impuesta en el IG-1999.

Expuso que en la causa se produjo prueba testimonial, pericial contable e informativa, incluyendo esta última al oficio cursado por el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N°1, en el cual informó

que en sus estrados tramitó la causa caratulada "*Pérez, Fernando Néstor y Puente Daniel Alejandro contribuyente Comsoft SA s/evasión tributaria simple*", Causa N° 1984/04, en el cual, el 27/11/08, se resolvió declarar extinguida la acción penal por prescripción.

En orden a la multa en concepto de IG-SND, aplicadas en las resoluciones 398/04 (DV MRR2) y 145/10 (DV MRR2), la vocal O´Donnell expuso que la RG (AFIP) 893 reguló las formas, la documentación y los plazos para el ingreso del gravamen.

En tal aspecto –agregó–, los pagos efectuados en periodos fiscales anteriores a la fecha de entrada en vigencia de dicha norma, no podrían quedar alcanzados por la infracción. Por ello, sostuvo que hasta el pago correspondiente al 17/10/00, la multa debía ser dejada sin efecto.

Invocó y transcribió algunos segmentos del precedente del Alto Tribunal recaído en la causa "*D´Ingianti*", del 12/10/10.

Por su parte, la vocal Gómez expresó que, si bien los pagos efectuados en los periodos anteriores a la vigencia de la RG (AFIP) 893 estarían comprendidos en el plazo especial previsto en su artículo 4°, los hechos que el organismo pretendió sancionar se habían cometido antes de la entrada en vigencia de la norma, resultando de aplicación el principio de irretroactividad de la ley penal (cfr. art. 18 de la Constitución Nacional; art. 9° del Pacto de San José de Costa Rica y art. 2° del Código Penal).

Por el contrario, con relación a los pagos efectuados dentro de la vigencia de la mencionada resolución general, al no haberse ingresado el impuesto correspondiente, ni tampoco presentado el volante de pago –que según la Nota Externa (AFIP) 8/07 constituye la comunicación de pago a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683–, por aplicación a *contrario sensu* del criterio sentado por la Corte Suprema en el precedente "*D´Ingianti*", la multa debía ser confirmada.

De su lado, el vocal Martín votó en disidencia en este particular asunto, fundando su criterio –en síntesis– en el hecho de que las declaraciones juradas inexactas y engañosas, u ocultaciones maliciosas, necesarias para tipificar la conducta de la firma, se

concretaron al incorporarse los comprobantes en la determinación del gravamen ajenos a la realidad. En orden a ello, sostuvo que las declaraciones juradas para el pago del IG-SND, sólo son un requisito formal, ajeno a la conducta en examen a los efectos de la aplicación de sanciones.

II. En otro orden de exposición, en el expediente N° 34.360-I, previo a la acumulación ordenada por el TFN, la Sala B se expidió con relación a las excepciones opuestas por Comsoft SA respecto de las multas impuestas en el IG-1999-2000-2001.

Concretamente, en el pronunciamiento del 27/12/13 –obrante a fs. 1098/1104–, se examinaron y resolvieron los planteos que se pasan a describir:

(i) Excepción de cosa juzgada: por unanimidad se la rechazó, con costas.

(ii) Excepción de prescripción: se declaró prescripta la acción del fisco nacional para imponer la multa en el IG-1999, con costas, y se la rechazó con respecto del IG-2000 y 2001, con costas.

En atención al modo en que fue elevado este particular asunto a esta instancia de revisión –ver *Considerandos VIII y IX*–, únicamente corresponderá centrar el análisis en el IG-1999.

El planteo versó sobre el cómputo del término de prescripción de la acción de la AFIP para aplicar la sanción, involucrando determinadas causales interruptivas y suspensivas que preveía el ordenamiento.

Con respecto a la cual de interrupción prevista en el artículo 68, inciso a) de la ley 11.683 –que establece: "*La prescripción de la acción para aplicar multa y clausura o para hacerla efectiva se interrumpirá… Por la comisión de nuevas infracciones…*"–, el voto de los vocales Magallón y Vicchi la rechazaron, en el entendimiento de que la operatividad de aquella requiere que la sanción se encuentre firme. En la especie, las presuntas infracciones cometidas en los períodos 2000 y 2001, no lo estaban.

Por otro lado, el vocal Magallón consideró que las causales de suspensión previstas en el artículo 65 inciso d) –que

disponía lo siguiente: "*Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley 24.769… y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva*" (texto según ley 25.795)– y el artículo 44 de la ley 26.476 –que estableció: "*Suspéndese con carácter general por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos…*"– no resultaban aplicables al caso, en razón de los fundamentos explicitados a lo largo del *Considerando VI* de su voto; mientras que el vocal Pérez sostuvo lo opuesto, centralmente exponiendo que no resultaba aplicable el fundamento referido a la irretroactividad de la ley respecto del transcurso del plazo de prescripción corrido, dado que representaba un derecho en expectativa, una situación jurídica no concluida al momento de la entrada en vigor del artículo 65 inciso d) de la ley de rito fiscal.

En orden a lo explicado, el vocal Pérez afirmó que la presentación de la denuncia penal –11/11/05– suspendió el curso de la prescripción de las acciones en trato, reanudándose el conteo a partir de que la sentencia penal quedó firme –10/12/08 y 16/12/08–, debiéndose luego computar los 180 días que preveía el artículo 65 inciso d), más luego la nueva suspensión de un año dispuesta por el artículo 44 de la ley 26.476, cuya publicación en el Boletín Oficial ocurrió el 24/12/08. Bajo estas premisas, efectuado el cómputo y teniendo presente que las multas fueron impuestas el 23/11/10 –día del dictado de la resolución 146/10 (DV MRR2)–, concluyó que las acciones del fisco nacional para imponer las sanciones respecto del IG-1999-2000-2001, se encontraban expeditas.

Por último, el vocal Vicchi, si bien expresó que adhería al voto del vocal Pérez, resolvió que correspondía declarar la prescripción de la acción del fisco nacional vinculada con el IG-1999, con costas.

III. Que contra la sentencia del 30/5/23 (fs. 1225/1234) se alza la parte demandada, interponiendo su recurso de apelación a fs.

1241/vta. –concedido a fs. 1248– y fundándolo a fs. 1243/1260. La parte actora no contestó el memorial (v. fs. 1266).

A su vez, mediante la presentación de fs. 1241/vta., la representación fiscal manifiesta que el 1/4/14 apeló la sentencia dictada por la Sala B el 27/12/13, y que el recurso fue declarado mal concedido por la Sala II de esta Cámara de Apelaciones, el 16/10/14 (expte N° 48485/2014 "*Incidente N° 1 Actor COMFOFT SA – DEMANDADO: DGI S/INC APELACIÓN*", que se tiene a la vista). Por ello, solicita que aquí se conceda el recurso de apelación oportunamente interpuesto, teniendo por cumplida su fundamentación y sustanciación.

IV. En la expresión de agravios dirigida contra la sentencia del 30/5/23 (fs. 1225/1234), la representación fiscal, luego de reseñar los antecedentes de la causa, precisa que le genera agravio, puntualmente, la decisión de la mayoría en cuanto a la revocación de la multa impuesta en el IG-SND, por medio de la resolución 145/10 (DV MRR2).

Cuestiona la sentencia apelada calificándola de antojadiza, por cuanto se apartó de la normativa aplicable. Acusa además que se interpretó indebidamente el precedente del Alto Tribunal invocado.

Manifiesta que, a pesar de que por unanimidad de votos se resolvió confirmar el ajuste fiscal, por mayoría decidió dejar sin efecto la multa aplicada respecto de los pagos efectuados con anterioridad a la entrada en vigencia de la RG (AFIP) 893, excediendo de tal modo las atribuciones que le corresponden, dado que se omitió aplicar el artículo 4° de aquella.

Transcribe el contenido de los artículos 3° y 4° del reglamento en trato y asevera que no corresponde aplicar indiscriminadamente los principios que rigen la materia penal a las infracciones administrativas.

Aduce que la Corte Suprema, en el caso "*D´Ingianti*", sólo se refirió a los periodos anteriores a la entrada en vigencia de la RG (AFIP) 893, destacando que allí se estableció un plazo especial de ingreso para los hechos imponibles perfeccionados entre el 25/11/98 y

el 20/10/00, fechas que son posteriores a las que se debatieron en el caso "*D´Ingianti*".

Expone que al examinarse la materialidad de la infracción en cuestión, se pudo comprobar la existencia de un perjuicio fiscal, al existir erogaciones deficientemente documentadas respecto de las cuales no se pudo conocer a los verdaderos beneficiarios.

Cita jurisprudencia, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada en cuanto es materia de agravios, con costas.

V. En lo concerniente a la sentencia del 27/12/13 (fs. 1098/1104), en el memorial obrante en las fojas 114/117 vta. del expediente CAF 48485/2014/CA1, caratulado "*INC APELACIÓN DE COMSOFT SA en autos COMSOFT SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*, la representación fiscal cuestionó la declaración de prescripción de la acción para aplicar la multa en el IG-1999, argumentando que se malinterpretó el artículo 68 de la ley 11.683, y que no resultaría menester que la sanción aplicada contara con un pronunciamiento firme para la procedencia de la causal de interrupción allí contemplada.

Efectúa un cómputo del plazo de prescripción –aplicando la mentada causal de interrupción de la prescripción, sumado a las de suspensión previstas en el inciso d) del artículo 65 de la ley de ritual y en el artículo 44 de la ley 26.476–, obteniendo por resultado que la acción en cuestión no se encontraba prescripta al momento de su ejercicio.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, en cuanto fue motivo de agravios, con costas.

Es importante mencionar que, si bien la parte actora contestó la expresión de agravios de la contraria (fs. 124/125 vta. del incidente descripto), al tiempo que manifestó que reservaba el derecho de apelar la sentencia, en cuanto rechazó la prescripción de las acciones de las multas del IG-2000 y 2001, al dictarse la sentencia del 30/5/23 no presentó ningún recurso de apelación, razón por la cual ambos

pronunciamientos adquirieron firmeza a su respecto (cfr. arg. ley 11.683, art. 189).

VI. Que previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir al recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN-DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham, Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15; "*Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 72680/18, del 2/7/19; esta Sala —en su actual integración—, causa CAF 49.932/2015/CA2, "*D´Alessandro, Jorge Héctor (TF 33405-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", del 02/05/24).

VII. Asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. CSJN, Fallos: 300:985).

Así pues, "…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de

la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)" (cfr. esta Cámara, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27409/12 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/14 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/16 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/16, del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/18, del 7/5/19, entre otros; esta Sala –en su actual integración–, Causa CAF 47840/2023/CA1, "*Sol Frut SA (TF 79199011-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", del 09/5/24).

VIII. Dicho todo lo que antecede, en mérito del buen orden y de la claridad que a esta sentencia se le pretende asignar, tornase necesario explicar la razón por la cual aquí corresponde atender a los agravios que el fisco nacional direccionó contra la sentencia dictada por la Sala B el 27/12/13, obrante a fs. 1098/1104 (v. *Considerando II*).

De las piezas que se tienen a la vista se desprende que, con anterioridad a que el TFN resolviera acumular el expediente 34.360-I al 24.772-I –lo que aconteció el 28/11/14 (fs. 1121/vta.), ocasionando que la causa prosiguiera su curso en la Sala D–, la Sala B se pronunció acerca de las excepciones de cosa juzgada y prescripción articuladas por Comsoft SA, respecto de las multas aplicadas en el IG-1999-2000-2001, que eran la materia que se debatía en el expediente N° 34.360-I.

Apelada que fuera la sentencia dictada por la Sala B el 27/12/13 por la demandada –en lo que interesa aquí describir–, el TFN concedió el recurso de apelación interpuesto, ordenando la formación de un incidente de apelación y su elevación a esta Alzada, para que se le diera el tratamiento debido (fs. 1109/vta.).

Cumplida esa manda, y radicado el expediente ante esta Alzada, la Sala II –por sentencia del 16/10/14 (fs. 130/vta. del incidente

descripto en el segundo párrafo del *Considerando III*)– resolvió declarar mal concedido el recurso de apelación interpuesto por el fisco nacional "… *debiendo tenerse presente la fundamentación del recurso y su sustanciación como trámites cumplidos, para su oportunidad y a los efectos que correspondan*".

El fundamento del decisorio radicó en lo normado en el artículo 189 de la ley 11.683, según el cual, si la sentencia del TFN decide cuestiones previas que no ponen fin al litigio, la posibilidad de apelarla queda postergada hasta el momento de apelarse la sentencia definitiva.

Pues bien, en orden a esta última previsión, de consuno con lo resuelto por la Sala II y lo solicitado por la demandada en sus presentaciones de fs. 1241/vta. (v. segundo párrafo *in fine* del *Considerando III*) y 1246/vta. –lo cual mereció el dictado del auto de fs. 1248 por parte del TFN–, corresponde que en el presente pronunciamiento se incluya el tratamiento de la cuestión aquí identificada.

Distinto es el caso de la sentencia dictada por la Sala B del TFN, el 1/2/12 (fs. 888/891 vta.) –a través de la cual, por mayoría, rechazó la excepción de prescripción articulada por la actora respecto de la multa impuesta en el IG-SND, períodos fiscales 12/1998; 01-02-04-06-07-08-11-12/1999; 02-05-06-07-09-10-12/2000 y 01-05-06-07-08/2001–, en el marco del expediente N° 34.353-I, con anterioridad a que se resolviera su acumulación al expediente N° 24.772-I (y sus acumulados N° 25.965-I y 24.964-I), lo que sucedió el 28/8/12 (fs. 897/vta.), habida cuenta de que, si bien la actora interpuso su recurso de apelación el 11/4/12 (fs. 892 vta.), no lo impulsó al dictarse la sentencia del 30/5/23 (fs. 1225/1234), desatendiendo lo ordenado por el artículo 189 de la ley de ritual fiscal.

IX. Atento el estado actual de estos actuados, las materias sobre las cuales a estos juzgadores le compete pronunciarse son las siguientes: *(a)* la declaración de prescripción de la acción del fisco para aplicar la multa en el IG-1999, y *(b)* la validez de las multas impuestas en el IG-SND.

Tal será el orden de tratamiento que se llevará a cabo a continuación.

X. Que a través de la resolución 146/10 (DV MRR2), dictada el 23/11/10 (fs. 969/982), el fisco nacional le aplicó a la actora una multa en el IG-1999, en los términos del artículo 46 de la ley de procedimiento fiscal, a cuyo respecto el tribunal fiscal declaró prescripta la acción del organismo

Luego de una detenida lectura de los fundamentos empleados por el tribunal para resolver de tal modo, juntamente con los "componentes" que el instituto jurídico en trato contiene –en referencia a la prescripción–, se concluye que los agravios presentados por la demandada, no son de recibo.

A pesar de que la sentencia en crisis presenta un desatino –dado que el voto del vocal Vicchi, como se dijo, adhirió a los fundamentos expuestos por el vocal Pérez, pero votó en un sentido parcialmente semejante al del vocal Magallón–, razones de economía procesal aconsejan que este tribunal de alzada se introduzca en el estudio de la materia y adopte una decisión. En efecto, atentaría contra aquél principio, y el de los axiomas de justicia más elementales, demorar aún más la resolución de este asunto, máxime cuando su solución se puede alcanzar sin dificultad.

Los "componentes" a los que se hizo alusión precedentemente son los siguientes:

- Tratándose del período fiscal 1999, la infracción habría sido cometida en el año 2000, con lo cual el curso de la prescripción abarcaría el espacio de tiempo 1/1/01 a 1/1/06.

- De resultar aplicable la causal de interrupción prevista en el artículo 68 inciso a) de la ley 11.683, el nuevo curso de prescripción tendría inicio el 1/1/03 y finalizaría el 1/1/08.

- Si a lo anterior se adicionan las causales de suspensión previstas en el inciso d) del artículo 65 de la misma ley, y la del artículo 44 de la ley 26.476, la acción del fisco para aplicar la sanción, se hallaría expedita. Esta es, sucintamente, la tesis sostenida por el organismo recaudador y convalidada por el vocal Pérez.

Contrariamente a ello –como se adelantó–, se estima aquí que la acción del fisco se encontraba prescripta el momento de su ejercicio; y la razón de ello estriba en que la causal de interrupción descripta, no resulta aplicable al caso.

Es que, la "nueva infracción" prevista en el mentado artículo 68, debe ser aquella que mereció juzgamiento y que cuente con un pronunciamiento firme, atento hallarnos inmersos en una materia de naturaleza penal.

Así lo ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Recurso de hecho deducido por José Luis Sexton en la causa Sexton, José Luis, Gral de Brigada (R) s/causa N° 11/86 s/ pide sobreseimiento en caso ´Albanessi´ y cambio de calificación y presc. Acción penal en caso ´De Filippis´, inc. 373/88*", del 15/8/89 (cfr. CSJN, Fallos: 312:1351), al igual que esta Sala, *in re* "*Pesquera Veraz SA c/ SAGPyA-Disp. 197/04 Expte 8013336/95*", Causa CAF 2276/2007, del 8/4/09, "*Lombardi, Roberto Oscar (TF 33852-I) c/Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 25308/2023/CA1, del 23/11/23; Sala I, "*Sol Naciente Seguro de Personas SA (TF 34442-I) c/ Dirección General Impositiva*", del 14/9/15; Sala II, "*Murillo 666 SA c/Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 6045/2016, del 5/3/20 y Sala IV, "*Sullivan y Villalon SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 5157/2019, del 16/7/19, entre otros.

Como consecuencia de ello, para el conteo del plazo que aquí interesa, debe estarse al curso original, es decir: del 1/1/01 al 1/1/06. A partir de este dato, incluso aplicando las causales de suspensión en cuestión, se obtiene que el día 23/11/10 la acción se hallaba extinguida.

Efectivamente, la denuncia penal fue presentada 50 días antes de que se extinguiera la acción –11/11/05– y la sentencia penal adquirió firmeza el 27/11/08; si a eso se le suman los 180 días (ley

11.683) más un año (ley 26.476) más los 50 días restantes, no se alcanza el 23/11/10.

XI. Como consecuencia de lo examinado en el considerando precedente, se concluye que no corresponde hacer lugar a los argumentos esgrimidos por el fisco nacional en la presentación del 25/4/14 (fs. 114/117 vta. del expediente CAF 48485/2014/CA1, caratulado "*INC APELACIÓN DE COMSOFT SA en autos COMSOFT SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*), y confirmarse la sentencia dictada por la Sala B del TFN el 27/12/13 (fs. 1098/1104), en orden a los fundamentos aquí exhibidos.

XII. Seguidamente corresponde investigar la segunda materia indicada en el *Considerando VIII*, referida a las multas impuestas en el IG-SND.

Conforme fuera expuesto *ut supra*, por el voto de las vocales O´Donnell y Gómez se revocaron las sanciones vinculadas con los pagos indocumentados realizados por la firma contribuyente, con anterioridad a la entrada en vigencia de la RG (AFIP) 893.

Sobre el particular, los agravios esgrimidos por el fisco nacional no tendrán favorable acogida.

Previo a exhibir las razones de ello, es importante advertir que el nudo del debate se ubica concretamente en el "alcance temporal de la RG (AFIP) 893", quedando fuera de discusión lo referido a la factibilidad del método de ingreso del impuesto –volantes de pago–, para dar lugar a la sanción prevista en los artículos 45 y 46 de la ley 11.683.

Aclarado ello, es del caso destacar que esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en las causas "*Modart SACIF (TF 20295-I) c/DGI*", Causa CAF 17376/2008, del 11/4/11; "*Riedel, Julio Rubén (TF 26512-I) c/DGI*", Causa CAF 22959/2012, del 23/10/12; "*Limpiax SRL c/DGI*", Causa CAF 37517/2013, del 22/5/14; "*Balvial SA c/DGI*", Causa CAF 23425/2015, del 26/11/15, "*Esico SRL c/DGI*", Causa CAF 56617/2015, del 12/7/18, "*Germaiz SA c/ DGI*", Causa CAF 23131/2016, del 11/6/19; "*Compañía de Transporte Paz Hnos c/ DGI*", Causa CAF 83196/2015, del 12/9/19,

"*Corrientes 999 SRL (TF 28659-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 3692/2022, del 15/11/22, entre otras, en las que puso de resalto que, si bien los elementos que constituyen la salida no documentada no son suficientes para configurar, por si mismos, la omisión de tributos prevista en los artículos 45 o 46 de la ley 11.683, ello no obsta a que, en determinadas situaciones, dichas infracciones sí puedan llegar a concretarse.

Adentrándonos a la lectura de la entonces vigente RG (AFIP) 893, obtenemos que su artículo 2° disponía que el ingreso del gravamen "*…deberá efectuarse dentro de los quince (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada*"; y que su artículo 3° establecía que: "*Las disposiciones de esta Resolución General serán de aplicación para las salidas no documentadas, sujetas al pago del impuesto, que se efectúen a partir del día 20 de octubre de 2000, inclusive*".

A partir de esta información, podemos corroborar que algunas de las erogaciones realizadas por Comsoft SA tuvieron lugar antes del 20 de octubre de 2000; es decir, con anterioridad a que existiera en el ordenamiento positivo una clara pauta acerca de la "forma" y del "plazo" para el ingreso del tributo, con sus naturales derivaciones en el campo infraccional.

Por lo demás, en lo que al precedente "*D´Ingianti Rosario Vicente (TF 16331-I) c/DGI*", del 12/10/10, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, adhiriendo al dictamen de la Procuración General, se pronunció con relación a una multa impuesta en el IG-SND-1995, afirmando que en ese año existía un vacío normativo respecto de la "forma" y el "plazo de presentación" de la declaración jurada correspondiente a la obligación omitida, lo cual impedía tipificar la conducta imputada bajo el artículo 45 de la ley 113.683.

Siendo ello así, en consonancia con lo resuelto por el tribunal de grado, se concluye que los egresos de dinero en trato no pueden dar lugar a sanción alguna, puesto que, a las fechas en que se

#38662072#422345044#20240812130351914

realizaron, no existía legalmente el tipo infraccional aplicado (en similar sentido, ver Sala III, *in re* "*La Fuente Combustible SRL (TF 26419-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 30861/2019, del 28/4/21 y Sala IV, *in re* "*Moliendas del Sur SA (TF 25767-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 23443/2022, del 20/4/23 y sus citas).

XIII. Por lo expuesto en el considerando precedente, se concluye que no son atendibles los agravios expuestos por el fisco nacional a fs. 1243/1260, correspondiendo, en consecuencia, confirmar la sentencia dictada por la Sala D del TFN, el 30/5/23 (fs. 1225/1234), en lo que fue materia de agravios.

XIV. Que en atención a las particularidades que evidencia esta causa y al modo en que se resuelve, en aras de emitir un pronunciamiento suficientemente preciso y ordenado, se procede a compendiarlo:

(i) Con relación a la **sentencia dictada por la Sala B del TFN, el 27/12/13 (fs. 1098/1104)** –que declaró la prescripción de la acción del fisco para aplicar la multa en el IG-1999–: **se la confirma, en orden a los fundamentos aquí expuestos, con costas** (cfr. *Considerando XI*).

(ii) Con relación a la **sentencia dictada por la Sala D del TFN, 30/5/23 (fs. 1225/1234)** –que, en lo que fue materia de agravios, dejó sin efecto las multas correspondientes a los pagos efectuados con anterioridad a la vigencia de la RG (AFIP) 893–: **se la confirma, con costas** (cfr. *Considerando XIII*)

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE: 1°)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de fs. 1098/1104 y, en consecuencia, confirmarla en orden a los fundamentos aquí expuestos, con costas. **2°)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de fs. 1225/1234 y, en consecuencia, confirmarla en lo que fue materia de agravios, con costas.

En orden a las apelaciones interpuestas por la parte demandada, a fs. 1238 y 1239, contra las regulaciones de honorarios practicadas en los puntos 3° y 4° de la sentencia de fs. 1225/1234 –por considerarlos bajos y altos, respectivamente–, en primer término resulta oportuno señalar que, con base en la doctrina sentada en el precedente "*Establecimiento Las Marías SACFA c/ Misiones, Provincia de s/ Acción declarativa*" del Máximo Tribunal –4/9/18–, el TFN reguló los emolumentos de los profesionales intervinientes en la primera etapa de los procesos ventilados, aplicando la ley 21.839 (texto según ley 24.432), y en la segunda y tercera, con arreglo a la ley 27.423, circunstancia que no ha sido controvertida por la apelante.

Ello aclarado, teniendo en cuenta la naturaleza, resultado y monto del asunto debatido, asimismo el mérito, la calidad y eficacia de la gestión profesional y las etapas cumplidas, se CONFIRMAN los honorarios regulados en la instancia anterior (cfr. arts. 6°, 7°, 19, 37 y 38 de la ley 21.839 y arts. 16, 19, 21, 29, 44 de la ley 27.423).

Asimismo, con fundamento en pautas análogas a las enunciadas y considerando, además, el resultado del recurso interpuesto contra la sentencia del 27/12/13 (fs. 1098/1104) –expediente N° 34.360-I–, se FIJAN los honorarios del abogado Daniel Horacio Lamberti, por su doble carácter de patrocinante y apoderado de la parte actora (v. fs. 124/125 vta. del expte N° 48485/2014 "*Incidente N° 1 Actor COMFOFT SA – DEMANDADO: DGI S/INC APELACIÓN*"), por su actuación en Alzada, en la suma de pesos treinta mil ($ 30.000) (cfr. art. 14 y concs. de la ley 21.839).

Hágase saber que, en caso de que el profesional beneficiario acredite –en la instancia anterior– su condición de responsable inscripto frente al impuesto al valor agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr. CSJN, Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes mencionados en el sitio web http://www.cij.gov.ar/.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 2/24 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 13/08/2024
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38662072#422345044#20240812130351914