11805/2024 GRANITO SERRANO SA (TF 47180-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 10 de diciembre de 2024.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma actora interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 en el que cuestiona la resolución nº 121/2016 (DV RRBB) de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP-DGI) mediante la cual impuso una sanción de multa en el impuesto a las ganancias- salidas no documentadas (períodos fiscales 01/2001, 03/2001, 08/2001 y 10/2001) por la infracción al artículo 45 de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, resolvió: "[c]onfirmar 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".

Preliminarmente, sostuvo que no podía admitirse el pedido de condonación de la multa en los términos de la ley 27.260, pues el artículo 56 preceptuaba "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".

Y precisó que no surgía "de estas actuaciones que la obligación principal hubiera sido cancelada a esa fecha". Por otro lado, "[l]a 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".

Sobre el plano sustancial de la controversia sostuvo diversos argumentos:

(i) La firma actora tenía la carga de "acreditar fehacientemente la existencia de tales proveedores [Incofi SRL, Gawley y Pablo Guillermo Garro] y la participación de ellos en las operaciones cuestionadas por distintas vías, circunstancias que no ha demostrado al no presentar elementos de prueba".

(ii) "[S]iguiendo 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 articulo 37 de la ley del impuesto [a las ganancias], cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683".

(iii) "[L]a cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, [...] en los autos: 'D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-1) 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 -salidas no documentadas- en el período 1995".

(iv) "En cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) N° 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 articulo 15 de la Ley N° 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".

(v) "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 revision posterior que este Tribunal pueda realizar".

(vi) "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".

III. La AFIP apeló y expresó los siguientes agravios que no fueron replicados.

Sus quejas giran en torno a la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación de "reducir la graduación de la multa aplicada a su mínimo legal imponiendo las costas -en la proporción que se reduce- por su orden".

Sostiene que con el fin de establecer el *quantum* de la sanción el juez administrativo precisó que la firma actora "no exhibió libros contables rubricados ni la tenencia de constancias respaldatorias, requisitos al que está obligado todo sujeto que lleva una contabilidad formal, impidiendo constatar la vinculación comercial sostenida con los proveedores impugnados".

Agrega que "si bien la ausencia de antecedentes sumariales opera como un elemento atenuante a la hora de graduar la multa

impuesta [...] lo cierto es que los elementos antes apuntados demuestran [...] la gravedad de la conducta reprochada a la firma actora".

IV. Esta sala tiene dicho que si bien es cierto que la graduación de la pena es una facultad discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, también es cierto que ese ejercicio no escapa al control judicial de razonabilidad, puesto que ello no implica de modo alguno una libertad de apreciación de la proporción de la alternativa punitiva elegida (causas "*Bracciale, Mauricio Normando*" y "*TATA S.A.C.I.*", pronunciamientos del 9 de septiembre de 2014 y del 16 de febrero de 2016, respectivamente).

V. El Tribunal Fiscal de la Nación ponderó que la firma actora no "exhibió libros contables rubricados ni la tenencia de constancias respaldatorias, requisitos al que está obligado todo sujeto que lleva una contabilidad formal, impidiendo constatar la vinculación comercial sostenida con los proveedores impugnados, lo que evidencia la gravedad de su conducta fiscal, situación que debe considerarse al fijar la conducta de la sanción".

Y consideró la inexistencia de antecedentes en materia sancionatoria como un elemento atenuante para graduar la multa impuesta.

Se advierte, pues, que la circunstancia ponderada en la sentencia a efectos de reducir la multa resulta coincidente con las pautas propuestas por la AFIP en su instrucción general 6/2007, aplicables al juzgamiento de las infracciones que rigen la materia impositiva y la pertinente graduación de las sanciones (ver punto 3.2.1.).

VI. Es conveniente recordar que las instrucciones generales instituyen normas de procedimiento o trámite de cumplimiento obligatorio por parte de las dependencias estatales para ser aplicadas al desarrollo de las tareas o funciones asignadas por su competencia.

Por tanto, aun cuando las instrucciones generales son disposiciones internas para la AFIP, pueden ser válidamente utilizadas como criterios de interpretación para resolver la cuestión planteada (esta sala, causa "*Hidalgo, Fernando*" pronunciamiento del 2 de junio de 2015, y sus citas).

VII. En consecuencia, corresponde desestimar los agravios de la AFIP, habida cuenta de que no logra desvirtuar la circunstancia objetivamente valorada por el Tribunal Fiscal de la Nación. Asimismo, debe agregarse que la firma actora tampoco entorpeció la actividad de los funcionarios actuantes, circunstancia que resulta coincidente con aquellas pautas.

VIII. Finalmente cabe señalar que la circunstancia valorada como atenuante por el Tribunal Fiscal de la Nación para graduar el monto de las infracciones tiene una recepción legislativa, a partir de la sanción de la ley 27.430, de conformidad con la incorporación realizada en el artículo 50 ter de la ley 11.683.

IX. Las costas de esta instancia deben ser distribuidas en el orden causado dada la falta de réplica del memorial (artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: Desestimar los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos y distribuir las costas en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal de la Nación.

Fecha de firma: 10/12/2024
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#39099667#432032248#20241210100131294