12735/2019 "MARINA INVEST SA (TF 29769-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, junio de 2022.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "Marina Invest SA (TF 29769-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", venidos en recurso del Tribunal Fiscal;

Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 450/451vta., el Tribunal Fiscal de la Nación **revocó** la multa de **$56.275,54** aplicada en el Impuesto a las Salidas no Documentadas correspondiente a los períodos fiscales julio y agosto de 2002, con costas al Fisco Nacional.

Para así decidir y en lo que interesa, el voto mayoritario recordó que el derecho penal tributario se conformaba con el "derecho penal infraccional" (figuras punitivas previstas en la ley 11.683 -t. o. en 1998 y sus modificatorias-) y el "derecho penal delictual", compuesto por el régimen penal tributario creado por el art. 279 de la ley 27.260. En ese escenario, puntualizó que en ambos casos resultaban aplicables los principios propios del derecho penal entre los que se encuentra el de "personalidad de la pena", según el cual sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Puso de resalto que el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias obliga a quien realizó la erogación sin la debida y correcta documentación a ingresar el gravamen de un tercero oculto. Ello así, sostuvo que "*toda vez que el ´impuesto especial a las salidas no documentadas` representa para el sujeto obligado a su ingreso el pago del impuesto del tercero beneficiario oculto perceptor del cobro* (…) *mal podría aplicársele una figura punitiva sin violentar el principio de personalidad de la pena*".

2º) Que, disconforme con esta decisión, el **Fisco Nacional** dedujo recurso de apelación a fs. 454 y expresó agravios a fs. 458/467, que no fueron contestados.

Advierte que la comisión de los hechos que se imputan a la responsable se encuentra debidamente probada y que el Tribunal Fiscal confirmó la procedencia del ajuste efectuado por el concepto sustantivo bajo estudio, de

modo que "*las omisiones determinantes de la infracción aplicada resultan indiscutibles*".

Afirma que se encuentra fuera de discusión el carácter de declaración jurada que ostentan las boletas de depósito y las comunicaciones de pago (cfr. art. 15 de la ley procedimental).

Por su parte, alega que las erogaciones involucradas en los presentes actuados son posteriores al 20/10/00 de modo que, al momento de perfeccionarse las salidas no documentadas, existía la "forma" y el "plazo" fijados para la presentación de la correspondiente declaración jurada, "*requisitos exigidos para la aplicabilidad de eventuales sanciones*".

Asevera que "*existió una declaración jurada engañosa (que contiene una autoliquidación del gravamen), que, luego de ser advertida por el Fisco Nacional, dio lugar a dos consecuencias: 1) un nuevo monto debido al ente recaudador, por los ejercicios ajustados y, 2) la verificación del presupuesto del impuesto por salidas no documentadas por los períodos referidos en el acto sancionatorio, que constituye la base represiva de la multa impuesta en autos*".

Se agravia de la falta de análisis del tipo infraccional involucrado y pone de relieve la constatación de que las diferencias fueron detectadas en virtud de un procedimiento de fiscalización e importan un perjuicio a las arcas públicas. Añade que la actora no aportó las pruebas necesarias para desvirtuar la imputación culposa formulada.

3º) Que, mediante presentación del 13/06/22 y en cumplimiento de la medida para mejor proveer ordenada el 17/05/22, el Fisco Nacional informó que "no se registran presentaciones ni pagos efectuados por la contribuyente actora por el impuesto y períodos que conforman la base de cálculo de la multa objeto de recurso, a saber Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas de los períodos fiscales julio y agosto de 2002" (conf. resol. del 17/05/22 y escrito incorporado el 14/06/22).

4º) Que, en lo atinente al **fondo de la cuestión**, es preciso señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Interbaires SA (TF 15.828-I) c/ DGI"*, sent. del 27/09/11, rechazó los agravios del Fisco Nacional planteados en torno a la revocación de la multa que había aplicado con sustento en el art. 46 de la ley 11.683, por la falta de ingreso del Impuesto a las Salidas no Documentadas. Para así resolver, se remitió a lo que había resuelto en la causa "*D`ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI*", sent. del 12/10/10.

En este último pronunciamiento la Corte concluyó que *el vacío normativo existente respecto de la forma y el plazo de presentación de la declaración jurada, que recién quedó reglado por la resolución general (AFIP)*

893 -vigente a partir del 20/10/00- (en adelante, "RG 893"), *impedía tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683*.

En ese contexto, esta Sala ha confirmado la imputación sustentada en la omisión de ingreso del Impuesto a las Salidas no Documentadas en períodos fiscales en los cuales se encontraba vigente la RG 893, ***tal como sucede con los ejercicios aquí involucrados*.** Puntualmente, el Tribunal ha concluido que, por aplicación del criterio esbozado por la Corte en el citado caso "D'Ingianti", los elementos exigidos por el art. 45 de la ley 11.683 se hallan cumplidos en aquellos supuestos en que no se ha pagado el impuesto ni ingresado el correspondiente volante de pago (cfr. "Lettieri Néstor Aníbal c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 10/11/15).

5º) Que, en oportunidad de dictar el acto sancionatorio del presente caso, el Fisco Nacional manifestó que: (i) no se encontraba controvertida la naturaleza jurídica del instituto de salidas no documentadas (esto es, que constituye un tributo); (ii) los formularios mencionados en el Anexo I de la RG 893 tienen el carácter de declaración jurada de acuerdo a lo dispuesto en el art. 15 de la ley 11.683; y (iii) ante la falta de pago del tributo dispuesto por el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias "se encuentra facultado para la aplicación de la sanción del art. 45 o 46 de la Ley 11.683 (…) como ante el incumplimiento de pago de cualquier otro tributo" (fs. 32/33). Asimismo, expresó que "ante la falta de presentación de las boletas de depósito y/o de la comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable, que tienen el carácter de declaración jurada, situación planteada en el caso de marras, deberá tenerse por configurada su conducta en las previsiones del art. 45 de la ley 11.683". Seguidamente, puntualizó que la infracción endilgada a la actora respondía a la falta de pago del Impuesto a las Ganancias motivada en la existencia de salidas no documentadas en los términos del art. 37 de la ley del gravamen y a la falta de presentación de los respectivos volantes o comunicaciones de pago, "conducta que encuadra en el artículo 45 de la Ley 11.683" (fs. 34).

Ello así, la AFIP especificó los motivos por los que calificaba el comportamiento de la actora de ese modo e hizo expresa referencia a la declaración jurada que, en su caso, la contribuyente omitió presentar; extremos que distinguen el presente caso de los hechos analizados por esta Sala *in re* "Snack Crops SA (TF 36595-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 4/11/21; "Aerotronic SRL c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", set. del 04/02/20 y "GD Computación S.A. (TF 24010-I) contra D.G.I.", sent. del 26/03/13.

En el escenario descripto, y por haberse verificado la falta de pago del impuesto y de presentación de la boleta de depósito a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683, corresponde confirmar la sanción impuesta por el Fisco, que fue revocada por el Tribunal Fiscal (en sentido análogo, esta Sala *in re* "Desdelsur SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 5/03/20).

En virtud de todo lo expuesto, SE RESUELVE: admitir el recurso incoado por la demandada y revocar -por los fundamentos aquí dispuestos- el pronunciamiento apelado en lo que fue materia de agravios, con costas en ambas instancia a la actora vencida (arts. 68, segunda parte, y 279 CPCCN).

El Dr. Vincenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

Fecha de firma: 24/06/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#33280520#332485671#20220624092340923