CAF 16977/2017/CA2 LOS LUPINES DEL SUR SA –TF 35213-I C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, junio de 2024

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 291/292 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió **revocar la sanción con relación al Impuesto a las Ganancias, salidas no documentadas,** aplicada en la Res. 175/2011, con costas.

Para así resolver, ponderó que respecto del elemento objetivo cabía anticipar que no se cumplía en la especie la tipicidad exigida en la figura infraccional ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago el carácter de declaración jurada.

A ello agregó que tales boletas son confeccionadas por el responsable con datos que él aporta, situación que no acontece en la especie toda vez que la calificación de no documentada de la salida de fondos es efectuada por el Fisco con posterioridad a su tarea de verificación, razón por la que los instrumentos que pretenden asimilar integran una etapa posterior que es la referida al cumplimiento de la obligación tributaria mediante el pago.

Por otro lado, respecto del elemento subjetivo, correspondía señalar que el art. 40 –antes 37- de la LIG- crea una ficción al establecer un impuesto especial a las salidas no documentadas con base en considerar que el beneficiario oculto o innominado de un cobro se encuentra alcanzado con el impuesto y presume, en consecuencia, que la operación objeto del pago resulta gravada y a la tasa máxima, colocando en cabeza del sujeto pagador la obligación de ingresar dicho presunto impuesto. Es decir, la norma obliga a quien realizó la erogación sin documentación o con una reputada apócrifa a ingresar a título propio el impuesto del tercero beneficiario oculto de ese cobro.

De los antecedentes de la causa surge que no se encuentra configurado el elemento objetivo de la figura ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago el carácter de declaración jurada exigido por la norma, deviniendo inoficioso el tratamiento del elemento subjetivo de la figura.

2º) Que, contra dicha resolución **apeló el Fisco** y expresó agravios a fs. 305/315 vta., cuyo traslado fue contestado por su contraria a fs. 322/324.

Sostiene que la infracción tiene su origen en una inspección a la que fuera sometida la contribuyente y respecto de la que se constató que omitió efectuar el pago

del impuesto a las ganancias, salidas no documentadas, con relación a erogaciones cuyo respaldo documental resultó impugnado, generándose una diferencia a favor del Fisco.

Afirma que en las presentes actuaciones se discuten erogaciones posteriores al 20/10/2000, por lo que resulta evidente que al momento de perfeccionarse las salidas no documentadas existían la forma y plazo fijados para la presentación de la correspondiente declaración jurada, requisitos exigidos para la aplicabilidad de las correspondientes sanciones. A lo que agrega que el contribuyente sabía que para evitar la sanción debía presentar y cancelar dentro de los 15 días las correspondientes erogaciones.

Finalmente se agravia con relación a las costas, sostiene que permitir que los sujetos incumplidores asuman a medias su imposición resulta inaceptable y vulnera la finalidad de la norma.

3º) Que, en cuanto a la **sanción impuesta por la falta de ingreso de impuesto a las ganancias, salidas no documentadas**, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa I. 135. XLV "Interbaires SA (TF 15.828-I) c/ DGI", del 27 de septiembre de 2011, rechazó los agravios del Fisco 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 ganancias en concepto de salidas no documentadas. Para así resolver se remitió a lo resuelto en la causa D. 1126. XLII, "D'Ingianti Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI" del 12 de octubre de 2010".

4º) En este último pronunciamiento, la Corte concluyó -haciendo propio lo dictaminado por el Ministerio Público Fiscal- que el vacío normativo existente respecto de la forma y plazo de presentación de la declaración jurada, que recién quedó reglado por la resolución general (AFIP) 893 –vigente a partir del 20/10/2000- impedía tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683.

De modo que a partir de la entrada en vigencia de la precitada resolución el contribuyente, una vez producida las salidas de fondos en cuestión, se encontraba obligado a efectuar el pago, presentando los respectivos volantes. Así, la conducta reprochable sería la omisión de presentar los volantes a que aquélla se refiere y cuya obligación se generó en virtud de haberse realizado erogaciones no documentadas fehacientemente. Asimismo, debe ponderarse si tal conducta resulta culposa o dolosa

Al respecto cabe señalar que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según resulta de las expresiones "declaraciones engañosas" u "ocultación maliciosa", utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga que incumbe al Fisco.

Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por **comisión o por <u>omisión</u>** (según reforma de la ley 25.795), y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño.

5º) Que, no obstante lo expuesto, el art. 47 de la ley 11.683 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria.

Es decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en los incisos que contiene la norma, se presume que el infractor ha tenido dolo al realizar el acto reprochable y, por ende, deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa.

6º) Que, en el *sub lite*, el Fisco, en el acto de condena sostuvo que *"los fundamentos en la formulación de cargos representan situaciones concretas que han llevado a impugnar por apócrifas la documental representativa de la compra de nutrientes suplementarios a la firma Alisud SA; y en este aspecto, establece el inciso b) del artículo 47 de la ley 11.683 (t.o.1998 y sus modificaciones), en tanto se presume que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en la documental de respaldo de operaciones "...se consignen datos inexactos que pongan en grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible." Por ello, no son oponibles las argumentaciones de la contribuyente respecto al sumario instruído y su consecuente aplicación de la normativa correspondiente...*

"Que 'la conducta tributaria' de la contribuyente respecto al Impuesto a las Ganancias, período 2008, en tanto, conforme a los hechos relevados muestra la incorporación de documental apócrifa en la liquidación del impuesto que como hecho encuadra en el artículo 47, inciso b, de la ley 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), se tipificó en las previsiones del artículo 46 de la misma ley procesal que sanciona al fraude con una multa graduable entre dos (2) y diez (10) veces el tributo evadido.".

Como se observa, el Fisco sostuvo que la conducta descripta configuraba la infracción de defraudación sin especificar correctamente los motivos por los que se calificaba de ese modo, en especial, si se tiene en cuenta que la "salida no documentada" no constituye por sí misma un ilícito tributario, dado que éste se produce cuando se efectúa una deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o se computa incorrectamente un crédito fiscal en el IVA.

En tal sentido se debe puntualizar que dicho organismo no acreditó el dolo en tal conducta ni explicó con precisión por qué se encuentran configuradas las presunciones de defraudación.

Por lo expuesto, y en atención a las particularidades del tributo en cuestión, dado que quien debe ingresarlo lo hace en carácter de sustituto y en cuanto a la forma y plazos de su pago, al no estar debidamente fundado el acto referido a la conducta infraccional, en cuanto a su elemento subjetivo, corresponde desestimar el recurso del Fisco y confirmar la resolución apelada en cuanto dejó sin efecto la sanción impuesta.

7º) Que, con respecto a las costas, corresponde modificar la imposición y fijarlas en ambas instancias por su orden en atención a la naturaleza compleja de la cuestión en torno a la figura infraccional referida al impuesto a las ganancias –salidas no documentadas- (art. 68, segunda parte del CPCCN).

8º) Que, toda vez que conforme surge de la constancia de fs. 250 el Fisco pagó en su oportunidad la tasa de justicia, téngasela por oblada.

Por lo expuesto SE RESUELVE: rechazar el recurso del Fisco y confirmar la resolución apelada, excepto en cuanto a las costas que se fijan en ambas instancias por su orden en atención a la naturaleza compleja de la cuestión (art. 68, segunda parte del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE EDUARDO MORÁN MARCELO DANIEL DUFFY

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 06/06/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#29616050#415142070#20240606094525478