65341/2017 LOIACONO SALVADOR A Y OTRO (TF 19282-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 6 de julio de 2021.- 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 parte actora, con relación al impuesto a las ganancias —"salidas no documentadas"—, por los períodos 09 a 12/95 (resolución n° 379/00), 12/01/99 a 29/03/99 (resolución n° 106/01), y 02/01/96 a 24/11/98 y 30/11/98 a 31/12/98 (resolución n° 6/07) (ver fs. 1596/1607).

II. Esta sala resolvió declarar la nulidad de esa decisión, porque no exhibía una mayoría y devolvió las actuaciones al tribunal de origen a fin de que dicte un nuevo pronunciamiento (ver fs. 1646/1647).

III. Devueltas las actuaciones al Tribunal Fiscal de la Nación y en función de lo dispuesto en el artículo 6° de su Reglamento de Procedimiento, se remitió la causa a la Sala C, que resolvió revocar las sanciones aplicadas, con costas (ver fs. 1667/1669).

Para decidir así, el voto que reunió la mayoría de los fundamentos expresó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los precedentes de Fallos 323:3376, 275:83 y 326:2987,otorgó inequívocamente a las "salidas no documentadas" el tratamiento de un "impuesto" y descartó que se lo pueda considerar como una sanción.

Explicó que 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.

Precisó que ese carácter —un impuesto que se paga por un tercero— se encontraba ratificado por la redacción del art. 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.

Detalló que el derecho penal tributario se integraba con el derecho penal infraccional y con el derecho penal delictual, y que en ambos se aplicaban "los principios propios del derecho penal, entre los que se encuentra el de la personalidad de la pena".

Consideró que desde el precedente de Fallos 271:297 se encontraba fuera de discusión que las infracciones tributarias tenían naturaleza penal. En esa inteligencia, concluyó en que toda vez que el impuesto a las "salidas no documentadas", representaba el pago de un impuesto en lugar del beneficiario oculto, "mal podría aplicársele una figura punitiva [al obligado al pago] sin vulnerar el principio de la personalidad de la pena".

IV. La parte demandada interpuso recurso de apelación (fs. 1674) y expresó agravios (fs. 1681/1687), que no fueron replicados.

Preliminarmente, desistió del recurso respecto de las multas impuestas por los períodos fiscales 09 a 12/95 (resolución n° 379/00), y 02/01/96 a 24/11/98 (resolución n° 6/07), con sustento en la doctrina del precedente "*D´Ingianti*" de la Corte Suprema (pronunciamiento del 12 de octubre de 2010).

No obstante, mantuvo la apelación con relación a las sanciones impuestas en los períodos fiscales 01 a 03/1999 (resoluciónn°106/01) y 30/11/1998 a 30/12/1998 (resolución n° 6/07), en el entendimiento de que la sentencia que las revocó se apartó de los hechos comprobados de la causa y de la debida aplicación del derecho.

Expresó que artículo 4 de la resolución nº 893/2000 estableció un plazo de gracia para ingresar las "salidas no documentadas" producidas entre el 25 de noviembre de 1998 y el 19 de octubre del 2000, y consideró que para los períodos discutidos se encontraba establecida la forma y el plazo para el ingreso del tributo.

V. Reseñada como quedó la cuestión sometida al conocimiento de esta sala, cabe recordar que la Corte Suprema —compartiendo los fundamentos y las conclusiones que se expusoen el dictamen del Procurador Fiscal—, en la causa D. 1126. XLII. REX "*D´Ingianti, Rosario Vicente (TF16-311-I)*"—sentencia del 12 de octubre de 2010—, se pronunció por la improcedencia de la multa sobre la omisión de pago del impuesto en los supuestos de salidas no documentadas.

Señaló que el artículo 45 de la ley 11.683 sanciona con multa al que omitiere el pago de impuesto mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. Es decir, que el "aspecto material de la infracción requiere, entonces, de un resultado disvalioso —la omisión en el pago— conseguido a través de la falta de presentación, o presentación inexacta, de declaraciones juradas".

Sobre esa base, teniendo en cuenta que la resolución general nº 893/00 entró en vigencia a partir del 20 de octubre de 2000 —es decir, con posterioridad al período allí investigado (1995)—, consideró que el vació normativo existente respecto de la "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada correspondiente a la obligación omitida impide tipificar la conducta imputada bajo el artículo 45 de la ley 11.683, pues tal subsunción carecería de uno de los elementos requeridos para la figura típica, cual es, vale reiterarlo, la falta de presentación o presentación inexacta de la declaración jurada en la "forma" y "plazo"

fijados por la autoridad de aplicación" (considerando V del dictamen del Procurador Fiscal).

VI. Si bien el Alto Tribunal se pronunció por la improcedencia de la multa, en razón de que ante el vacío normativo no resultaba posible tipificar la conducta del responsable, del examen efectuado —y a la luz de una interpretación a *contrario sensu*— se concluye inequívocamente en la posibilidad de aplicar sanción frente al incumplimiento al pago del instituto de las "salidas no documentadas" en los casos de obligaciones nacidas por tal concepto a partir de la vigencia de la resolución indicada precedentemente (esta sala, causa nº 40.445/2012 "*Sitre Solution Group SA (TF 26785-I) c/ DGI*", pronunciamiento de fecha 14 de julio de 2015 y sus citas,decisión que adquirió firmeza en razón de que la Corte Suprema, el 7 de junio del 2016, declaró inadmisible el recurso extraordinario, por aplicación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

VII. En tales condiciones, cabe advertir que respecto de los períodos 01 a 03/1999 y 30/11/1998 a 30/12/1998, tal como sucedió en el precedente *"D´Ingianti"*, se imputa a la parte actora una omisión en el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas respecto de un período anterior a la entrada en vigencia de la resolución general nº 893/00.

Cabe concluir, pues, que no se hallan acreditados los elementos tipificantes exigidos por el artículo 45 de la ley 11.683 para aplicar válidamente la sanción de multa allí prevista.

Por tanto, corresponde confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto revoca las multas respecto de las erogaciones efectuadas con anterioridad al 20/10/00 (esta sala, causa *"Sitre Solution Group SA"*, ya citada).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: rechazar los agravios formulados por la parte demandada y confirmar la sentencia apelada, con costas por su orden en atención a que no hubo réplica del memorial (artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 06/07/2021
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA

#30488812#289259896#20210705170041500