EXPTE. NRO. 3692/2022 - CORRIENTES 999 SRL - TF 28659-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de noviembre de 2022.-MLF

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I- En lo que aquí importa, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió a fs. 853/866 confirmar parcialmente las Resoluciones nro. 104/06 y 151/07, en cuanto determinan el Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas, y revocarlas en cuanto aplican multas (v. punto 3° del fallo y aclaratoria de fs. 872/vta.).

En sustento de su decisión, el tribunal señaló que la "salida no documentada" no constituye un ilícito tributario tipificado en la figura de la defraudación prevista en la norma represiva que se aplica. En todo caso, estimó que aquella podrá configurarse en la deducción indebida del gasto en el Impuesto a las Ganancias o, eventualmente, en el cómputo improcedente de un crédito fiscal frente al Impuesto al Valor Agregado, al no contar el contribuyente o responsable con los correspondientes comprobantes respaldatorios, mas no por el sólo hecho de la existencia de una erogación sin aportar la documentación respectiva.

Añadió a ello que no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descriptos en la norma, toda vez que las boletas de depósito contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones en el sentido que requiere el art. 46 de la ley 11683.

En tal sentido, destacó que en nuestro sistema tributario la declaración jurada es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893/00 -aplicable a algunos periodos discutidos en esta causa- entendió que no instrumenta una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que si bien aquellas boletas de depósito cumplen la función de exteriorizar al Fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de uno y otro instrumento es distinta (cfr. plenario TFN del 3/12/1975, "Gaseosas La Tablada").

Asimismo, mencionó que de acuerdo a las pautas establecidas por la Sala I de esta Cámara en la sentencia de fecha 17/5/2016 recaída en la causa "Smurfit Kappa de Argentina SA", las boletas de depósito para tener el carácter de declaración jurada deben ser confeccionadas por el responsables con datos que él mismo aporte y, en el caso, no se verifican estas circunstancias, ya que los datos fueron extraídos por funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada y el juez administrativo los incorporó en la determinación de oficio (v. cons. XV de la sentencia)

II- El pronunciamiento fue apelado por el Fisco Nacional, DGI, cuyo recurso fue concedido a fs. 878 y fundado a fs. 904/912. Sus agravios no han sido replicados (v. fs. 7/2/2022).

En sus quejas, señala que la decisión evidencia un injustificado, irrazonable e infundado apartamiento de las normas aplicables al caso, cuya validez y procedencia ha sido confirmada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y las diferentes salas de esta Cámara. Destaca que la RG 893/00 prescribe que el ingreso del impuesto en cuestión debe efectuarse dentro de los quince días hábiles administrativos de producida la erogación.

Advierte que en cuanto al carácter que debe conferirse a las boletas de pago (art. 2 del anexo I de la mencionada resolución) corresponde remitirse a lo establecido por el art. 15 de la ley 11683 ya que el responsable, al confeccionar el formulario o volante de pago, lo hace interpretando normas sustantivas (art. 37 de la ley del tributo)

aplicándolas a la situación o hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley, valorando con los datos que él mismo aporta los hechos económicos según las pautas legales para finalmente aplicar la alícuota del impuesto sobre los valores determinados que él mismo declara, lo cual determina la invalidez del argumento del TFN acerca de la supuesta diferencia entre el volante de pago y las declaraciones juradas determinativas del tributo.

En esencia, entiende que los formularios mencionados en el anexo I de la RG 893/00 tienen el carácter de declaración jurada por imperativo legal del art. 15 de la ley 11683.

Añadió que el impuesto sobre las salidas no documentadas es un tributo que debe ingresar quien hace la erogación, a título propio, y las sanciones son la consecuencia de haber cometido los ilícitos formales y materiales previstos en la ley 11683; que las infracciones analizadas en esta causa tienen su origen en una inspección a la que fuera sometida la contribuyente y que el TFN confirmó la procedencia del ajuste efectuado por el concepto bajo estudio.

Cita el criterio establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “D`Ingianti”, del 12/10/2010; precedente a partir del cual no procede la aplicación de sanciones por la omisión del ingreso del impuesto en trato únicamente para los casos anteriores al 20/10/2000, fecha en que entró en vigencia la mencionada RG 893/00. De allí concluye que en el caso se discuten erogaciones posteriores a dicho momento, por lo que al momento de perfeccionarse las salidas no documentadas existían la forma y el plazo fijados para la presentación del correspondiente volante de pago.

Observa que la actora desplegó una conducta contraria a las normas específicas que regulan la liquidación del tributo en cuestión y cuya consecuencia es la alteración de la base imponible y del monto de impuesto a ingresar en perjuicio del Fisco y el encuadre en el art. 46 de

la ley 11683 se funda en que la actora actuó con evidente conocimiento e intención de no presentar en tiempo y forma los volantes de pago, ocultando de esta forma el egreso de dinero con respaldo documental apócrifo. Advierte que la maniobra verificada (deducción de gastos sobre la base de documentación apócrifa) sirve para tener por acreditado el elemento subjetivo (dolo) necesario para la configuración de la infracción prevista en el art. 46 de la ley 11683.

Concluye de ello que las multas se encuentran absolutamente fundadas en los hechos y en el derecho que les resulta de directa aplicación y cita precedentes de todas las salas de esta Cámara en el mismo sentido.

III- Para el examen de la apelación, es importante recordar que el artículo 37 de la ley 20.628 (t.o. en 1997), en su anterior redacción, disponía que la configuración de una salida no documentada requería inevitablemente la concurrencia de dos elementos: *i)* la existencia de una erogación o salida de dinero en cabeza del contribuyente, y *ii)* que ésta carezca de documentación, no probándose por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Como es sabido, esta figura ha originado un profundo debate en torno de su naturaleza jurídica y sus alcances, lo que conllevó a que el Alto Tribunal se expidiera en diversos causas de insoslayable lectura: "*Radio Emisora Cultural SA c/DGI*", del 9/11/00, "*Red Hotelera Iberoamericana SA c/DGI*", el 26/8/03 (cf. Fallos: 326:2987), "***D´Ingianti Rosario Vicente (TF16331-I) c/DGI*" (del 12/10/10)**, "*Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI*", del 27/9/11, "*Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA (TF 20958-I) c/DGI*", del 31/7/2012; "*Bolland y Cía. S.A. (TF 21122-I) c/ DGI*", del 21/2/2013 y "*Epelco S.A. IECSA S.A. UTE (TF 21554-I) c/ DGI*", del 17/9/2013.

IV- Encontrándose firme y consentido el ajuste fiscal sobre las Impuesto a las Ganancias, salidas no documentadas (art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias), a fin de resolver si la multa impuesta en tal concepto se ajusta a derecho, resulta adecuado comenzar por


#36225858#349343783#20221114110038167

recordar que esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en las causas "*Modart SACIF (TF 20295-I) c/DGI*", expte. nro. 17376/08, del 11/4/11; "*Riedel, Julio Rubén (TF 26512-I) c/DGI*", expte. nro. 22.959/12, del 23/10/12; "Jarilla SA (TF 29691-I) c/DGI", 15.312/2013, del 29/10/2013; "*Limpiax SRL c/DGI*", expte. nro. 37517/13, del 22/5/14; "*Balvial SA c/DGI*", expte. nro. 23425/15, del 26/11/15, "*Esico SRL c/DGI*", expte. nro. 56617/15, del 12/7/18, "*Germaiz SA c/ DGI*", expte. nro. 23.131/2016, del 11/6/19 y "*Compañía de Transporte Paz Hnos c/ DGI*", expte. nro. 83196/15, del 12/9/19; "La fuente combustible", expte. nro. 30861/19, sentencia del 28/4/2021, 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 sí 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.

Sobre este punto, debe resaltarse lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia en el precedente "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) C/ DGI" del 12/10/10.

En dicha oportunidad, el Máximo Tribunal consideró que "*el art. 45 de la 11.683 sanciona con multa al que omitiere el pago de impuestos 'mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas'. 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. Se encuentra fuera de debate en autos que este último requisito presupone que la ley o la autoridad fiscal han fijado la "forma" y el "plazo" para la entrega de las declaraciones juradas, en este último caso en uso de las atribuciones conferidas por el art. 20 de la ley ritual de la materia. En tales condiciones, la controversia queda ceñida a dilucidar si, al*

momento de perfeccionarse la salida no documentada (año 1995), existían 'forma' y 'plazo' fijados para la entrega de la declaración jurada del tributo autónomo que, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, debe soportar a título propio quien hace la erogación" (Considerando IV del Dictamen de la Procuración General que la Corte hace suyo).

De tal modo, teniendo en cuenta que la resolución general AFIP 893 entró en vigencia a partir del 20/10/00, esto es, con posterioridad al período fiscal cuestionado en el precedente citado (v.gr.: ejercicio fiscal 1995), el Superior Tribunal entendió en aquella oportunidad que "*el vacío 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 art. 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 citado).

V- **<u>En el presente caso</u>**, según puede apreciarse, se encuentra acreditado que la empresa actora efectuó erogaciones de dinero, correspondientes a operaciones cuya autenticidad no probó. Se observa además que las salidas de dinero en cuestión tuvieron lugar entre los días 2/5/2001 y 27/11/2001 (v. Res. (DV ORR1) 104/06; fs. 186/205) y entre los días 1/7/2002 y 3./1/2004 (v. Res. (DV ORR1) 151/07; fs. 333/375).

Como puede verse, todas fueron efectuadas en fechas posteriores a que comenzara a regir la mencionada RG 893/00; es decir, cuando ya existía en el ordenamiento positivo una clara pauta en cuanto a la "forma" y "plazo" del ingreso del tributo, con sus naturales derivaciones en el campo infraccional.

Por lo tanto, en relación a ellas, el ingreso del tributo debió efectuarse siguiendo la pauta temporal consagrada en la RG 893/00


#36225858#349343783#20221114110038167

(art. 2), lo que no sucedió. Ello se traduce en la omisión de ingreso del impuesto, y justifica la aplicación de la sanción.

Es que, por aplicación *a contrario sensu* del criterio esbozado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "D'Ingianti", cabe concluir que los elementos tipificantes exigidos por el art. 45 de la ley 11.683 se han cumplido. En efecto; se ha "omitido el pago de un impuesto" (el de las salidas no documentadas), "mediante la falta de presentación de una declaración jurada" (la boleta de depósito y comunicación de pago exigidas por la resolución general citada, por aplicación del art. 15 de la ley de procedimiento tributario).

VI- **P**or último, no es superfluo mencionar que, en atención a las fechas de las erogaciones involucradas en esta causa, las modificaciones normativas producidas a partir del año 2017 (ley 27.430, art. 27, BO 29/12/17; RG (AFIP) 4433 de 2019, que dejó sin efecto su par RG (AFIP) 893, que resultará de aplicación para las erogaciones que se efectúen a partir del día 1 de marzo de 2019, inclusive) no alcanzan al presente caso.

A partir de todo lo señalado, corresponde concluir que la multa impuesta en concepto de Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas ha sido bien aplicada por la AFIP y, en consecuencia, corresponde revocar el punto 3° del pronunciamiento del Tribunal Fiscal y confirmar las multas impuestas por las Res. 104/06 y 151/07, con costas de ambas instancias a la parte actora (CPCCN, arts. 279 y 68, primer párrafo).

En mérito de todo lo expuesto **SE RESUELVE**: revocar el punto 3° del pronunciamiento del Tribunal Fiscal y confirmar las multas impuestas por las Res. 104/06 y 151/07. Las costas de ambas

instancias se imponen en este punto a la parte actora (CPCCN, arts. 279 y 68, primer párrafo).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 15/11/2022
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#36225858#349343783#20221114110038167