29540/2022 SERVILIMP HIGIENE AMBIENTAL S.A. (TF 32615-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 5 de mayo de 2023.- AK

AUTOS Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, resolvió por mayoría: (i) confirmar la resolución nº 102/2008 (DV CRR1) en cuanto aplicó sendas sanciones de multa en el impuesto a las ganancias (períodos fiscales 2000 y 2001) y en el impuesto a las ganancias -"salidas no documentadas" por los "pagos realizados con posterioridad a la vigencia de la R.G. AFIP Nº 893/2000"; (ii) revocar ésta última respecto de los pagos realizados con anterioridad a la vigencia de la resolución general nº 893/2000 y (iii) distribuir las costas en proporción a los respectivos vencimientos (ver fs. 168/171).

Para decidir así, en cuanto ahora más interesa, sostuvo que la Corte Suprema, en la causa "*D´Ingianti, Rosario Vicente (TF16-311-I)"*, se pronunció por la improcedencia de la multa sobre la omisión de pago del impuesto en los supuestos de salidas no documentadas anteriores a la vigencia de la resolución general AFIP nº 893/2000, pues consideró que el vacio normativo existente respecto de la “forma” y “plazo de presentación” de la declaración jurada correspondiente a la obligación omitida impedía tipificar la conducta imputada en el artículo 45 de la ley 11.683.

Agregó que si bien los pagos que la firma actora efectuó con anterioridad a la vigencia de esa resolución estaban "comprendidos en el plazo especial previsto por el art. 4º de dicha normativa, los hechos que se pretenden sancionar en la resolución impugnada" son anteriores a la vigencia de la resolución general nº 893/2000 "y atento el principio de irretroactividad de la ley penal [...] no se encuentra configurado el requisito material que establece la figura infraccional aplicada".

II. La Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva (AFIP-DGI) interpuso recurso de apelación (ver fs. 174) y presentó el memorial de agravios (fs. 180/190) que no fue replicado.

Esencialmente sostuvo que artículo 4º de la resolución general 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, por tanto, que para los pagos que la firma actora realizó durante ese período se encontraba establecida la forma y el plazo para el ingreso del tributo.

III. Reseñada la cuestión sometida al conocimiento de esta sala, cabe recordar que la Corte Suprema -compartiendo los fundamentos y las conclusiones expuestas en el dictamen de la Procuración General-, en la causa D. 1126. XLII. REX "*D´Ingianti, Rosario Vicente (TF16311-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" para las erogaciones efectuadas con anterioridad a la resolución general nº 893/2000.

Señaló que el artículo 45 de la ley 11.683 sanciona con multa a quien omita 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 893/2000 entró en vigencia a partir del 20 de octubre de 2000 -es decir, con posterioridad al período allí investigado-, consideró que el vacío normativo existente respecto de la “forma” y “plazo de presentación” de la declaración jurada correspondiente a la obligación omitida impedía tipificar la conducta imputada bajo el artículo 45 de la ley 11.683, pues tal subsunción carecía 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 el "plazo" fijados por la autoridad de aplicación (considerando IV del dictamen de la Procuración General).

IV. En este contexto, la pretensión de la AFIP-DGI de aplicar una sanción de multa por los pagos que la firma actora realizó en períodos anteriores a la vigencia de la resolución general nº 893/2000, inclusive los efectuados durante el plazo de gracia al que refiere su artículo 4º, no puede ser admitida.

Ello es así, pues antes de la sanción de aquella resolución no se habían establecido los elementos tipificantes exigidos por el artículo 45 de la ley 11.683 que permitieran válidamente aplicar la sanción de multa allí prevista (esta sala, causa nº 40.445/2012 "*Sitre Solution Group SA (TF 26785-I) c/ DGI"*, pronunciamiento del 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).

Por tanto, corresponde confirmar el pronunciamiento apelado en cuanto revoca la multa respecto de las erogaciones efectuadas con anterioridad al 20 de octubre de 2000 (esta sala, causa nº 65341/2017 "*Loiacono Salvador A y otro (TF 19282-I) c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamiento de fecha 6 de julio de 2021).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE**: rechazar los agravios formulados por la Administración Federal de Ingresos Públicos- Dirección General Impositiva y confirmar la sentencia apelada, con costas en el orden causado en atención a que no hubo réplica del recurso (artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 05/05/2023
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#36616348#366803019#20230505082806124