Causa 3534/2023 GALLERO FERRARI Y ASOC. SRL (TF 24006- I) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de mayo de 2023

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 185/188 **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó** la resolución de la AFIP-DGI mediante la cual se había determinado de oficio el Impuesto el Impuesto a las Ganancias –Salidas no Documentadas- por los períodos fiscales 2, 3, 6 y 11/99 y 3 a 5/00, más intereses y la revocó respecto de la multa por omisión. Impuso las costas por sus respectivos vencimientos.

Para así resolver, ante todo, consideró que debían analizarse las pruebas rendidas por la actora con el propósito de demostrar que las erogaciones por las operaciones con los proveedores cuestionados habían sido reales, en particular al haber rectificado las declaraciones juradas en el IVA y el Impuesto a las Ganancias por las mismas operaciones.

Así, la prueba informativa librada a diferentes empresas y entidades con el objeto que dieran datos sobre los proyectos en los que la actora había dicho que había utilizado los servicios prestados por los proveedores daba cuenta, en general, que efectivamente Gallero Ferrari y Asoc. SRL fue contratada por ellos. En efecto, salvo Mercobank que había informado que haber transferido los activos conjuntamente con toda la documentación y sistemas existentes al Fideicomiso Diagonal, el resto como el HSBC y el Banco de la Nación habían detallado los servicios que habían recibido de aquélla. Por otro lado, la prueba librada al Registro de la Propiedad Intelectual para que informase si tenía a su nombre ciertos productos fue respondida en forma afirmativa por la Dirección Nacional de Derechos de Autor a fs. 152/153.

Sin embargo, ninguna de las pruebas había acreditado que las erogaciones, que es lo que grava el impuesto del art. 37 de la ley de Impuesto a las Ganancias, hayan dado lugar a pagos cuyos

beneficiarios hubiesen sido efectivamente, los proveedores objetados, ni tampoco se produjo la prueba pericial que ella misma había ofrecido, razón por la cual se dio por decaído su derecho a producirla (fs. 166).

Es por ello que, en ocasión de alegar, la representación fiscal había sostenido que la prueba rendida era insuficiente ya que el objeto del ajuste fiscal se había centrado en el desconocimiento de los verdaderos beneficiarios de las salidas de fondos contabilizadas a nombre de una serie de proveedores manifiestamente apócrifos, y sobre ello, la actora nada había probado, ni en la instancia administrativa ni ante el Tribunal. Por el contrario, sus propios actos al haber aceptado los ajustes en los otros gravámenes daban cuenta de una actitud contradictoria a la cual no había dedicado ningún pasaje en su recurso ante el Tribunal Fiscal. En efecto, no había explicado allí la divergencia en el criterio que frente a un mismo comprobante fiscal había adoptado cuando las razones del Fisco para objetarlos habían sido las mismas, es decir, la inexistencia de las operaciones con los proveedores.

En cuanto a la sanción, consideró que correspondía revocarla en virtud de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia en el precedente "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF16.331-I) c/ DGI", sentencia del 12/10/10, en tanto el hecho infraccional reprochado correspondía a períodos fiscales anteriores al dictado de la RG Nº 893 del 20/10/2000 en que el Fisco había establecido la forma y plazo de ingreso del gravamen regido por el art. 37 de la ley 11.683.

2º) Que **la actora apeló** dicha sentencia y expresó agravios a fs. 196/202 vta., cuyo traslado fue contestado por su contraria a fs. 229/237 vta.

Afirma que la pretensión del Fisco resulta improcedente.

Asevera que el *a-quo* no tuvo en cuenta que la salida no documentada es una sobre tasa y una excepción al principio general de cómputo de gastos.

Sostiene que en la sentencia se confirmó la determinación de oficio efectuada en base a simples presunciones, sin ningún tipo de sustento y alejadas totalmente de la real situación de

su parte, por lo que carece de causa y motivación. Cita jurisprudencia a su favor.

En consecuencia, solicita que se revoque la resolución y se deje sin efecto la determinación del impuesto.

3º) Que, asimismo **el Fisco** apeló y expresó agravios a fs. 216/221 contestados a fs. 226/7 vta.

Afirma que la revocación de la multa por salidas no documentadas con el pretendido fundamento de que las erogaciones fueron efectuadas con anterioridad a la reglamentación genera un gravamen irreparable a los intereses de su parte por resultar manifiestamente arbitrario e infundado al apartarse de las normas aplicables al caso.

Manifiesta sobre el punto que resultan de aplicación las previsiones contenidas en el art. 4º de la resolución general AFIP 893/2000, según el cual el ingreso del impuesto será considerado efectuado en término siempre que el pago se realice en el lapso comprendido entre los días 19 y 31 de octubre de 2000, ambas fechas inclusive.

Agrega a lo expuesto que la mentada resolución determinó el impuesto de los períodos 2, 3, 6 y 11/1999 y 3 a 5 del 2000, mientras que el Decreto 1344/1998 entró en vigencia el 25/11/1998, extremo que indica que se trata de un supuesto en el que regía el plazo especial previsto en el referido artículo, por lo que lo resuelto por el Tribunal Fiscal carece de fundamento.

A fs. 192 el Dr. Gutman apela los honorarios de los profesionales del Fisco por altos y los que le regularon a su parte por bajos.

4º) Que, en cuanto a la **determinación por salidas no documentadas**, cabe señalar que este instituto ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto

percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (Fallos: 323:3376).

Los elementos necesarios para la configuración del aludido instituto son los siguientes:

a) La necesaria existencia de una erogación, es decir una salida de dinero concreta.

b) La carencia de documentación de la erogación o que se encuentre documentada con elementos falsos.

c) La presunción *iuris tantum*: ante el indicio de una comprobación de una erogación efectivamente realizada y la ausencia de documentación que la respalde, o que, de existir, se verifiquen en torno a ella vicios insanables se presume la configuración del instituto de salidas no documentadas, la que admite prueba en contrario.

En el caso, al haberse realizado actos y presentado documentación carente de sinceridad se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella (Fallos 326:2987, considerando 17).

5º) Que, la valoración del Tribunal Fiscal respecto de la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara y, en el caso, no se ha probado que dicho tribunal hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión.

Por ello, y por considerar que no hubo error en la apreciación que se hizo en la sentencia apelada de los hechos, corresponde rechazar los agravios de la actora pues, en última instancia, sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de selección y valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (Fallos: 273: 205; 274:35; 276:311, entre otros).

En el caso de autos, tal como lo señaló el Tribunal Fiscal y no fue debidamente rebatido por la actora, ninguna de las pruebas acreditó que las erogaciones hayan dado lugar a pagos cuyos beneficiarios hubiesen sido efectivamente los proveedores objetados ni se produjo la prueba pericial por la propia negligencia de su parte.

En atención a todo lo expuesto, corresponde desestimar su recurso.

6º) Que, por lo tanto, cabe tratar el agravio del Fisco referido a la **multa impuesta por el ajuste relativo a las salidas no documentadas.**

Al respecto, es preciso señalar, ante todo, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Interbaires SA (TF 15.828-I) c/ DGI" sentencia 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'Ingianti Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI", sentencia del 12 de octubre de 2010.

En este último pronunciamiento la Corte Suprema de Justicia de la Nación concluyó 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.

En el *sub lite*, el Fisco, en el acto en el que impuso la sanción sostuvo que la conducta descripta se calificaba conforme lo establecido por el artículo 45 de la ley 11.683, sin especificar 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 este sentido se debe puntualizar que, si bien la resolución general (AFIP) 893 del 11/9/00, a la que se refiere el Fisco en su expresión de agravios (fs. 526 vta.), establece el plazo y la forma de ingreso del impuesto por "salidas no documentadas", el Fisco

ninguna alusión hizo sobre ello ni sobre la declaración jurada que, en su caso, la actora había omitido presentar.

En efecto, sólo se limitó considerar que la conducta se debía encuadrar en el art. 45 de la ley 11.683, *"…puesto que efectivamente ha omitido el pago del gravamen en trato sin haber acreditado elemento alguno que permita entender que a su respecto no le sea aplicable el tipo previsto en el art. 45…"* (ver fs. 16), lo que resulta insuficiente a fin de describir la conducta, dado que la imputación en el acto de condena debe ser clara y precisa a fin de no afectar los principios de legalidad y culpabilidad que resultan aplicables a las infracciones tributarias.

En este orden de ideas, cabe recordar que "en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (del dictamen de la Procuración General al que remitió la CSJN en Fallos: 327:5345).

Ello es así, pues a las infracciones y sanciones tributarias le son aplicables las disposiciones del Código Penal salvo disposición expresa o implícita en contrario (confr. Sala V del Fuero in re: "Besfamille-Galli y Cia S.A. (T.F. 8083-I) c/ D.G.I" del 28/08/95 y Sala III del Fuero in re: "Medici Graciela Vicente de (T.F. 10.701-I) c/ D.G.I.", causa: 40.730/94) del 10/10/96).

Por lo demás, no se puede dejar de considerar que el Fisco pretende introducir en sus agravios fundamentos para justificar la procedencia de la multa que no se expusieron en el acto de condena, por lo que resultan inadmisibles.

Por todas las razones expuestas corresponde desestimar los agravios esgrimidos por el Fisco sobre este punto.

Las costas se imponen en esta instancia por su orden en atención a que se desestimaron ambos recursos (art. 68, segunda parte del CPCCN).

7º) Que, en atención a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –por mayoría– en Fallos: 341:1063 y 345:220, y habida cuenta de la naturaleza del juicio, el resultado obtenido y la trascendencia económica de la cuestión en debate, la im-

portancia de la cuestión debatida -fondo- y la calidad y eficacia de las labores desarrolladas en las tres etapas cumplidas del proceso ante el Tribunal Fiscal, corresponde:

a) *CONFIRMAR* los honorarios regulados a favor de la dirección letrada y representación, respectivamente, del Fisco Nacional, por la 1º y 2º etapa del proceso (arts. 6º, 7º, 9º, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839).

b) *REDUCIR* a las sumas de PESOS CUARENTA Y NUEVE MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y SEIS CON VEINTIDOS CENTAVOS ($49.876.22) –equivalentes a la cantidad 3,34 U.M.A.– y a PESOS VEINTE MIL DIEZ CON VENTIDOS CENTAVOS ($20.010,22) –equivalentes a la cantidad 1,34 U.M.A.–, también respectivamente, los emolumentos regulados a favor del patrocinio letrado y la representación de la parte demandada, por la 3º etapa del juicio (arts. 16, 19, 21, 29, inc. a y b, 51 y cdtes., de la ley 27.423; ac. CSJN 9/23).

c) *ELEVAR* a la suma de PESOS VEINTISEIS MIL QUINIENTOS ($26.500) los honorarios regulados a favor del doctor Marcos Gabriel Gutman, quien se desempeñó como letrado apoderado de la parte actora, por la 1º y 2º etapa del proceso (arts. 6º, 7º, 9º, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839).

d) En atención a la naturaleza del proceso y teniendo en cuenta que el perito designado en autos no realizó la tarea encomendada, toda vez que se le dio por decaído a la recurrente el derecho de producir la prueba pericial (confr. fs. 166), ***CONFÍRMANSE*** los honorarios regulados a favor del contador Horacio de León, apelados por altos.

Finalmente, se deja constancia que las retribuciones que anteceden no incluyen el Impuesto al Valor Agregado monto que —en su caso— deberá ser adicionado conforme a la situación de los profesionales frente al citado tributo.

8º) Que, en atención a lo dispuesto el 9 de febrero de 2023 en el punto V, notificado a la actora el 15 de febrero de 2023, sin que dicha parte haya cumplido con la carga de liquidar la

tasa de justicia correspondiente, aplíquense astreintes de $100 diarios a partir del quinto día de notificada la presente, hasta tanto se proporcionen los elementos necesarios para la determinación del tributo. **ASí SE RESUELVE**.

Que sin perjuicio de lo expuesto, a fin de no demorar el trámite del expediente y por considerar, este Tribunal, que se encuentra configurado el supuesto previsto en el punto 10, in fine, de la acordada –CSJN 90/92, remítanse los autos al Representante del Fisco para que determine el monto de la tasa de justicia a exigir. **ASÍ TAMBIEN SE DECIDE.**

Por las razones expuestas **SE RESUELVE**: 1) desestimar ambos recursos y confirmar, en consecuencia, la resolución apelada, con costas por su orden en esta instancia en atención a la forma en que se resuelve (art. 68, segunda parte del CPCCN) y 2) elevar, reducir y confirmar los honorarios de los profesionales del Fisco y de la actora de conformidad con lo resuelto en el considerando 7º).

Regístrese, notifíquese, cúmplase con la remisión al Representante del Fisco y devuélvase.

El Dr.Marcelo Daniel Duffy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 RJN).

Jorge Eduardo Morán Rogelio W. Vincenti

Fecha de firma: 23/05/2023
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#37494685#370071824#20230523101818230