12112/2021 "SNACK CROPS SA (TF 36595-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, 4 de noviembre de 2021.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "Snack Crops SA (TF 36595-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", venidos en recurso del Tribunal Fiscal;

Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 229/239 y 244/244vta., el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: (i) confirmar las resoluciones determinativas del Impuesto a las Ganancias, a las Salidas no Documentadas y al Impuesto al Valor Agregado con más sus intereses resarcitorios y la multa relativa al primer gravamen; (ii) revocar la sanción aplicada en el Impuesto a las Salidas no Documentadas; y (iii) imponer las costas en proporción a los respectivos vencimientos de las partes.

Para así decidir y en lo que interesa, puso de resalto que el art. 15 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificatorias) hacía referencia a la omisión, error o falsedad que se comprobase en las boletas de depósito y en las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aportara. En esa línea, precisó que las características de los volantes electrónicos de pago no condecían con una declaración jurada de modo que, al habérseles asignado por ley tal entidad, correspondía analizar qué tipo de sanción resultaba aplicable frente a un incumplimiento.

En ese entendimiento, concluyó que la normativa no castigaba la "*omisión*" genérica por falta de presentación de los referidos instrumentos, sino que sólo sancionaba el olvido de datos en su elaboración. En consecuencia, consideró que, en el ámbito del Impuesto a las Salidas no Documentadas, el tipo infraccional previsto en el art. 45 de la ley de rito resultaba atendible en lo atinente a una presentación inexacta exclusivamente. Dicho de otro modo, partiendo del presupuesto legal de que los instrumentos de pago son confeccionados por el responsable con los datos que él mismo aporta, la norma reprime cualquier omisión, error o falsedad en los datos que el propio responsable vuelca en su gestación; extremos que no se verificaron en el *sub examine*. En consecuencia, la ausencia del elemento objetivo determina la revocación de la multa impuesta (voto del Dr. Marchevsky).

A su turno, la Dra. Guzmán manifestó que adhería a la opinión del Dr. Marchevsky "*votando en su mismo sentido, habiéndome expedido en temas*

análogos, entre otras, en la causa ´Tosalco S.A.´, del 26/11/18, a los que cabe remitirse en mérito a la brevedad". En el referido precedente, la vocal precisó que la resolución general (AFIP) 893 —vigente a partir del 20/10/00— (en adelante, "RG 893") no instrumentaba una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que la naturaleza de las boletas de depósito era distinta a la de aquélla y puntualizó que no se oponía a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11.683.

Asimismo, indicó que la multa en cuestión se aplicaba con relación a la salida no documentada en sí misma, y no en función del Impuesto a las Ganancias o al Valor Agregado que pudiera haber omitido la actora en virtud de una deducción indebida en su respectiva declaración jurada.

2º) Que, disconforme con esta decisión, el **Fisco Nacional** dedujo recurso de apelación a fs. 249 y expresó agravios a fs. 253/257vta., que no fueron contestados.

Afirma que el art. 15 de la ley procedimental equipara el instituto de las salidas no documentadas con cualquier otro impuesto, por lo que, ante el incumplimiento de declaración y pago, se debe actuar del mismo modo. Pone de manifiesto que conforme lo establecido por la Corte federal, la Salida no Documentada es un impuesto con una forma particular de declaración que, en el caso, no ha sido efectuada dentro de los quince días hábiles de producirse la erogación, situación que motivó el dictado del acto determinativo de oficio confirmado por el Tribunal Fiscal y, por ende, la configuración del elemento objetivo de la sanción que fue dejada sin efecto.

Por su parte, advierte que la aclaratoria dictada por el *a quo* el 23/04/19 a fin de modificar la referencia a la multa aplicable (reemplazando el art. 46 por el art. 45 de la ley de rito), introdujo considerandos y fundamentos no expuestos en la sentencia original; circunstancia que —a su criterio— violenta su derecho de defensa y motiva la nulidad del pronunciamiento en cuestión.

3º) Que, es preciso señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Interbaires SA (TF 15.828-I) c/ DGI"*, sent. del 27/09/11, rechazó los agravios del Fisco Nacional 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 Salidas no Documentadas. Para así resolver, se remitió a lo que había resuelto en la causa "D`ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI", sent. del 12/10/10.

En este último pronunciamiento la Corte concluyó que el vacío normativo existente respecto de la forma y plazo de presentación de la declaración

jurada, que recién quedó reglado por la RG 893, impedía tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683.

En ese contexto, esta Sala ha confirmado la imputación sustentada en la omisión de ingreso del Impuesto a las Salidas no Documentadas en períodos fiscales en los cuales se encontraba vigente la RG 893. Puntualmente, indicó que, por aplicación del criterio esbozado por la Corte en el citado caso "D'Ingianti", cabía concluir que los elementos exigidos por el art. 45 de la ley 11.683 se hallaban cumplidos toda vez que no se había pagado el impuesto ni ingresado el correspondiente volante de pago (cfr. "Lettieri Néstor Aníbal c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 10/11/15).

4º) Que, sin perjuicio de lo expuesto, en el *sub lite* el Fisco Nacional, en oportunidad de dictar el acto sancionatorio, expresó que según el dictamen jurídico pertinente: (i) en el caso de reflejarse hechos como los descriptos por la inspección actuante en el Informe Final "*podría interpretarse la configuración de la conducta tipificada en el artículo 45 de la ley Nº 11.683*"; y (ii) para la imputación de las infracciones tipificadas en la ley 11.683, basta la mera culpa o negligencia (fs. 25/25vta.). Ello así, la AFIP no especificó los motivos por los que calificaba el comportamiento de la actora 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 Impuesto al Valor Agregado, conductas éstas por las que la actora ya fue reprimida (conf. fs. 29/38vta.).

En este sentido se debe puntualizar que, si bien la RG 893 establece el plazo y la forma de ingreso del impuesto por "*salidas no documentadas*", el organismo recaudador ninguna alusión hizo respecto a la declaración jurada que, en su caso, la actora omitió presentar.

En efecto, sólo se limitó considerar que la conducta se debía encuadrar en el art. 45 de la ley 11.683, lo que resulta insuficiente para 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 el mismo sentido se expidió esta Sala *in re* "GD Computación S.A. (TF 24010-I) contra D.G.I.", sent. del 26/03/13.

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 (cf. Sala V *in re* "Besfamille-Galli y Cia S.A. (T.F. 8083-I) c/ D.G.I", sent. del 28/08/95 y Sala III *in re* "Medici Graciela Vicente de (T.F. 10.701-I) c/ D.G.I.", sent. del 10/10/96).

Por lo demás, no puede dejar de considerarse 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 (esta Sala, *in re* "Aerotronic SRL c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 04/02/20).

Por último y en lo que refiere a la aclaratoria dictada por el *a quo*, corresponde advertir que —*al igual que en la sentencia original*— dispuso la revocación de la multa impuesta por ausencia del elemento objetivo, en atención a las particulares características que detentan las boletas de depósito y las comunicaciones de pago exigibles para la declaración del Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas.

En función a las consideraciones expuestas, corresponde desestimar los agravios esgrimidos por el Fisco Nacional, sin costas en atención a la falta de actividad útil de la contraria.

En virtud de todo lo expuesto, SE RESUELVE: rechazar el recurso incoado por la demandada y confirmar -por los fundamentos aquí dispuestos- el pronunciamiento apelado en lo que fue materia de agravios, sin costas en atención a la falta de actividad útil de la contraria.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W.VINCENTI

Fecha de firma: 04/11/2021
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#35682888#308039204#20211104085819383