CAF 30861/2019/CA1; LA FUENTE COMBUSTIBLE SRL (TF 26419-I) s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de abril de 2021.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 813/822 –junto con la aclaratoria de fs. 830/vta– el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, resolvió del siguiente modo: *1º)* Confirmar la resolución que determina el impuesto al valor agregado de la recurrente, así como la liquidación de los intereses resarcitorios, con costas. *2)* Confirmar la determinación de oficio y liquidación de intereses resarcitorios del impuesto a las ganancias de la parte actora, con costas. *3)* Confirmar la determinación e intereses resarcitorios liquidados por el impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural de la apelante, con costas. *4)* Confirmar la determinación de oficio y liquidación de intereses por el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas de la recurrente, con costas. *5)* Confirmar las multas aplicadas con sustento en los artículos 46 y 47 incisos b) de la ley 11.683, por el impuesto al valor agregado y por el impuesto a las ganancias, con costas. *6)* Revocar la multa aplicada en el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas de la recurrente, con costas. *7)* Reencuadrar en las previsiones del artículo 45 de la ley 11.683 la multa aplicada en el impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural con sustento en los artículos 46 y 47 inciso b) de dicho cuerpo legal por los períodos fiscales 01/2001 a 03/2001 y 04/2002 a 06/2002 y confirmar la multa aplicada con sustento en el citado artículo 45 por los períodos 04/2001 a 03/2002. Con costas en cuanto se confirma y en el orden causado por la multa reencuadrada. *8)* Ordenar a la AFIP-DGI para que en el plazo de treinta días practique la correspondiente reliquidación. Esto último fue cumplido a fs. 849/853, y aprobado por el *a quo* a fs. 857.

Para así resolver, en cuanto incumbe aquí referir, luego de reseñar las expresiones vertidas por las partes contendientes en sus respectivas presentaciones, en primer término analizó el planteo de nulidad articulado por la actora, rechazándolo, sin costas, en orden a los fundamentos plasmados en el Considerando IV de esa sentencia.

Seguidamente, explicó que la firma apelante tiene por actividad declarada la venta al por menor de combustibles, poseyendo un maxikiosko y prestando servicios propios de una estación de servicio.

Expuso que, producto de las tareas fiscalizadoras desarrolladas por los inspectores, se detectó la existencia de comprobantes de compra presuntamente apócrifos, razón por la cual fueron impugnadas las adquisiciones efectuadas a los siguientes proveedores: Distribuidora de Combustibles y Lubricantes SA, Estación de Servicio La Sierra SRL, Combustibles Monte Grande SRL, Powercomb SA, Servicentro Colón, Constructora Del Plata SRL, Arquitecto Vázquez de Juan Antonio Vázquez, Lucas SA, Tradeser SA y Servicentro Pablo Podestá de López Aquilino, López Arturo, López Mirta Susana y Reboleiro Hilda Nelly. Describió con detalle los motivos que llevaron al organismo a observar las operaciones con dichos proveedores.

Analizó las operaciones objetadas desde la óptica del impuesto al valor agregado, del impuesto a las ganancias y del impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural, con expresa referencia de la legislación aplicable y con reseña de jurisprudencia.

Desde otro plano, en lo concerniente al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas –en adelante "impuesto-SND"–, el Vocal instructor –Dr. Magallón– sostuvo que el actor no demostró la veracidad de las operaciones observadas, ni probó que las erogaciones hubieran sido destinadas a la adquisición de bienes, motivo por el cual confirmó el ajuste. A dicho voto adhirió el Vocal Pérez. Por el contrario, el Vocal Vicchi, por las razones vertidas en el Considerando II de su voto, afirmó que correspondía revocar el ajuste en trato.

A su vez, en lo tocante a la multa aplicada en el impuesto-SND, a tenor de los votos expuestos por los Vocales Magallón y Vicchi, la misma fue revocada. Vale destacar que, en el voto del primero, destacó que el tipo infraccional aplicado no resulta idóneo para penalizar la falta de presentación de volantes de pago, boletas de depósito y/u otros instrumentos no determinativos de la obligación –o cuando presentados, contuviese datos falsos–, sino sólo en el supuesto de tratarse de ingresos a

cuenta o anticipos, situación diversa a la de autos. En dicho voto –Considerando XII– expuso que cuando se trata de la obligación de determinar el impuesto, el artículo 45 de la ley 11.683 tolera la imputación sólo ante la falta de presentación de la declaración jurada –o su presentación inexacta–. A lo sumo –puntualizó– podría eventualmente sancionarse la falta de presentación o inexactitud de otros instrumentos cuando no se trate de la obligación de determinar la obligación, sino solo de liquidarla o ingresarla; pero –concluyó– cuando la norma ha querido referir o abarcar a otros instrumentos distintos a las declaraciones juradas, lo ha hecho expresamente.

En sentido opuesto, el Vocal Pérez votó por confirmar la multa en trato.

II. Que contra dicho pronunciamiento se alzaron ambas partes.

La actora interpuso recurso de apelación a fs. 838 y la demandada a fs. 842; ambos recursos fueron concedidos a fs. 843.

El fisco nacional expresó agravios a fs. 861/871 vta., el cual no fue contestado por la contraria (v. fs. 880/881 vta.). De su lado, La Fuente Combustible SRL –en lo sucesivo LFC– no expresó agravios, lo que derivó en que el *a quo* declarara desierto el recurso incoado (fs. 894).

Vale aclarar que al expresar sus agravios, el organismo fiscal acompañó la Nota Nº 209/18 (SDG TLI) –del 1/3/18– expedida por la Subdirección General de Técnico Legal Impositivo de la DGI (glosada a fs. 858/859), en función de la cual desistió parcialmente del recurso de apelación interpuesto, únicamente con relación al punto resolutivo Nº 7 de la sentencia apelada, referido al reencuadre de la multa impuesta en el impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural. Por tal razón, la representación fiscal afirma que "*... se procede a expresar agravios... con relación al Punto 6º) del resuelve, relacionado con la revocación, con costas, de la multa aplicada con relación al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas*" (fs. 861 vta).

III. Que en su memorial, la parte demandada expresa sus agravios en orden a tres aspectos.

En el primero, acusa de nulidad parcial a la sentencia apelada, por exhibir el voto de la mayoría pluralidad de fundamentos, no coincidentes.

Cita jurisprudencia y califica al pronunciamiento de arbitrario.

En el segundo, denuncia que en el voto de la mayoría ha mediado un injustificado e infundado apartamiento de las normas que resultan de aplicación al caso, cuya validez y procedencia ha sido confirmada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Sobre este aspecto, expone que la disquisición que plantea el Vocal Magallón es una cuestión que ya se encuentra zanjada por el Máximo Tribunal en la causa "*D´Ingianti*", en cuyo mérito, desde la vigencia de la Resolución General (AFIP) 893, procede la aplicación de sanciones por la omisión en el ingreso del impuesto-SND.

Y por último –tercero–, asevera que le causa agravio la revocación de la sanción impuesta, remitiéndose a las expresiones vertidas en el informe final de inspección y al voto del Vocal Pérez, centrado en el carácter apócrifo de la facturación expedida por los proveedores cuestionados. Cita jurisprudencia.

Mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada en la parte pertinente, con costas.

IV. Que antes de ingresar al tratamiento de los agravios presentados por la demandada, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

V. Que, asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter

limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos: 300:985).

Así pues, "…*lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)*" (cfr. CNACAF, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI"*, Causa Nº 27.409/2012 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/2014 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/2016 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33.113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/2016 del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/2018 del 7/5/19, entre otros).

VI. Que, ello sentado, dado el modo en que se encuentra presentada esta *litis*, razones de buen orden sugieren delimitar la materia elevada a estudio y resolución de esta Alzada.

Tal como se expuso en el *Considerando I*, originalmente la contienda incluía sendos ajustes fiscales en diversos gravámenes, y multas aplicadas frente al incumplimiento de los mismos; empero, por las circunstancias descriptas en el *Considerando II*, actualmente la contienda sólo se limita a la multa impuesta en concepto de impuesto-SND.

VII. Que, tal como se desprende de la Resolución Nº 482/2005 (DV CRR2), los cargos oportunamente impuestos a la firma actora en concepto de impuesto- SND, tuvieron origen en la operatoria que habría concertado con los proveedores Tradeser SA, Lucas SA, Constructora Del Plata SRL y Arquitecto Vázquez de Juan Antonio Vázquez, Lucas SA.

Así pues, el ajuste fiscal en tal concepto alcanzó la suma de $ 14.518,02, los intereses resarcitorios $ 19.611,54.- y la multa (establecida en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, graduada en un 70%) $ 10.162,61 (ant. adm., Actuac. Nº 10624-7-2005, fs. 79/97).

VIII. Que en este cuadro, es importante recordar que el *entonces* artículo 37 de la ley 20.628 (t.o. en 1997), 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 la misma 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–.

Además de ello, en los últimos tiempos han operado algunas reformas normativas, centralmente de la mano de la ley 27.430 del año 2017 y de la Resolución General (AFIP) 4433 de 2019. Sobre este último aspecto, es importante destacar que en nada altera al desarrollo del presente decisorio. En el *Considerando X* se volverá sobre este asunto.

IX. Que, como se señaló, en autos corresponde resolver si la multa impuesta en concepto de impuesto-SND se ajusta a derecho.

Sobre esta temática, esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en las causas "*Modart SACIF (TF 20295-I) c/DGI*", Causa 17376/08, del 11/4/11; "*Riedel, Julio Rubén (TF 26512-I) c/DGI*", Causa


#33713869#272475403#20210427153130199

22.959/12, del 23/10/12; "*Limpiax SRL c/DGI*", Causa 37517/13, del 22/5/14; "*Balvial SA c/DGI*", Causa 23425/15, del 26/11/15, "*Esico SRL c/DGI*", Causa 56617/15, del 12/7/18, "*Germaiz SA c/ DGI*", Causa N° 23.131/2016, del 11/6/19 y "*Compañía de Transporte Paz Hnos c/ DGI*", Causa 83196/15, del 12/9/19, 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 –dentro de las cuales cabe encuadrar la de autos–, dichas infracciones sí puedan llegar a concretarse. Veamos entonces.

El artículo 2º de la *entonces vigente* RG (AFIP) 893 de 2000 prescribía que el ingreso del gravamen "…*deberá efectuarse dentro de los quince (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada*".

En el *sub judice*, según puede apreciarse, se encuentra acreditado que LFC efectuó erogaciones de dinero, correspondientes a operaciones cuya autenticidad no probó. Luego por tanto, en relación a las mismas, el ingreso del tributo debió efectuarse siguiendo la pauta temporal consagrada en la RG 893, lo que no sucedió. Ello se traduce en la omisión de ingreso del impuesto, y justifica la aplicación de la sanción.

Ahora bien, sin menoscabo de ello, si se observa detenidamente el detalle de las erogaciones en cuestión –v. Resolución 482/2005 (DV CRR2), anexo del art. 1º–, se advertirá que seis de las veintitrés fueron efectuadas en fechas anteriores a que comenzara a regir la mentada RG (AFIP) 893; es decir, antes de que existiera 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.

Téngase presente que el artículo 3º del reglamento establecía que "*Las disposiciones de esta Resolución General serán de aplicación para las salidas no documentadas, sujetas al pago del*

impuesto, que se efectúen a partir del día 20 de octubre de 2000, inclusive" (subrayado agregado). Las seis salidas de dinero en cuestión tuvieron lugar los días 24/5/00 ($ 360), 26/6/00 ($ 360), 24/7/00 ($ 360), 11/8/00 ($ 6.670), 25/8/00 ($ 360) y 36/9/00 ($ 360).

Siendo ello así, esos egresos de dinero no pueden dar lugar a sanción alguna, pues, a las fechas en que se realizaron, no existía legalmente el tipo infraccional aplicado.

A partir de todo lo señalado, corresponde concluir que la multa impuesta a LFC en concepto de impuesto-SND debe ser mantenida, únicamente con relación a las erogaciones producidas los días 27/10 y 24/11 de 2000; 26/9, 26/10, 22/11, 26/11, 30/11 (2 en total), 1/12, 5/12, 14/12, 17/12 de 2001; y 1/2 (2 en total), 14/3 (3 en total) de 2002.

X. Que por último, en orden a las reformas normativas referidas en el *Considerando VIII*, cabe reconocer que las mismas son las siguientes: ***i)*** la primera, de carácter sustantivo, consistente en la sustitución del texto del artículo 37 de la ley 20.628 (t.o. en 1997), por el siguiente: "*Cuando una erogación carezca de documentación o ésta encuadre como apócrifa, y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación*" (texto según ley 27.430, art. 27, BO 29/12/17, con vigencia a partir del día siguiente a su publicación oficial, cf. art. 317); ***ii)*** la segunda, referida a la determinación e ingreso del impuesto-SND, la encontramos en la RG (AFIP) 4433 de 2019, que dejó sin efecto su par RG (AFIP) 893. La misma dispuso que la determinación del impuesto se efectuará en base a una declaración jurada (art. 2º), cuya presentación –e ingreso del saldo– se realizará por períodos mensuales, con cumplimiento hasta el día 15 del mes inmediato siguiente al periodo que se informe (art. 3º), y entró en vigencia "*el día de su*


#33713869#272475403#20210427153130199

publicación en el Boletín Oficial [ocurrido el 28/2/19] *y resultará de aplicación para las erogaciones que se efectúen a partir del día 1 de marzo de 2019, inclusive*"; finalmente, ***iii)*** la tercera, de puro ordenamiento normativo, aprobó el nuevo "texto ordenado" de la ley de impuesto a las ganancias, pasando a llevar el entonces artículo 37 el número 40 (decreto 824/19).

Pues bien, como se dijo anteriormente, ninguna de las tres medidas tiene implicancia en el planteo de autos; ello por dos razones: la primera razón, porque la entrada en vigencia –fundamentalmente las indicadas en los índices ***i)*** y ***ii)*** del párrafo anterior– fue posterior a que se produjeran las erogaciones analizadas; la segunda, porque revistiendo la materia aquí examinada naturaleza penal –infracciones tributarias–, ninguno de los principios y garantías que la ordenan se ve afectado o resentido con la aplicación del ordenamiento entonces vigente.

En mérito de todo lo expuesto **SE RESUELVE**: **1º)** Hacer lugar al recurso de apelación deducido por la demandada contra el punto resolutivo 6º de la sentencia apelada, en cuanto revocó la multa impuesta en el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas, y confirmar dicha sanción en los términos que surgen del *Considerando IX*. **2º)** Instruir al Tribunal Fiscal de la Nación para que adopte las medidas del caso a fin de liquidar la deuda en tal concepto (cf. ley 11.683, art. 187), **3º)** Las costas de ambas instancias, por las sanciones que aquí se confirman, se imponen a la actora (CPCCN, art. 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.

Fecha de firma: 28/04/2021
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#33713869#272475403#20210427153130199

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 28/04/2021
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

#33713869#272475403#20210427153130199