



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

47279/2023 MANLLA DURE, CRISTIAN (EX-2022-124648568  
-APN-SGAI#TFN) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA  
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 1° de octubre de 2024.- AK

**Y VISTOS; CONSIDERANDO:**

**I.** El actor interpuso el recurso previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683, contra la resolución n° 149/2022 (DV CRR1) de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva (AFIP-DGI), que determinó de oficio su responsabilidad solidaria por la deuda que la firma Net Protection SRL tenía en el impuesto a las ganancias - salidas no documentadas (período fiscal 12/10/2017 a 25/10/2017), liquidó los intereses resarcitorios y aplicó una sanción de multa por la infracción a los artículos 46 y 47, incisos 'b' y 'c', de la ley 11.683.

**II.** El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: "[r]evocar parcialmente la resolución apelada respecto a las salidas correspondientes a las facturas de fecha 18/09/2017 y confirmarla respecto de las operaciones facturadas y abonadas en efectivo en fecha 25/10/2017 [...] con más intereses y multa, la que se reduce al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental. Las costas se imponen conforme los respectivos vencimientos, salvo por la parte que se reduce las que se imponen por su orden".

El voto que compuso la mayoría, expuso diversos fundamentos:

(i) "[L]a responsabilidad atribuida en autos, resulta acotada a ciertas operaciones celebradas en el período que va del 12/10/2017 al 25/10/2017".

(ii) "[C]orresponde a este Tribunal analizar si efectivamente el Sr. Manlla Dure incumplió sus deberes tributarios y si ello le era imputable".



(iii) El examen de los antecedentes administrativos exhibió:

- "[S]i bien la cesión de las cuotas sociales se firmó el 12/10/2017 (consta la escritura de la cesión a fs. 61/72 de los A.A.) se observa que la inscripción en la IGJ se efectivizó el 31/10/2017".

- "De la base de datos del Fisco Nacional RG 4120 se informa como gerente al recurrente desde el 31/10/2017".

- "[R]especto al manejo de las cuentas bancarias, se desprende que la apertura de la cuenta del Banco Provincia se solicitó desde el 15/12/2017, de la circularización efectuada al Banco BBVA Argentina SA se informa como titular a Cristian Jonathan Malla Dure - desde 30/10/2017".

(iv) "[L]as operaciones cuestionadas en autos en su mayor parte radican en operaciones canceladas mediante cheques emitidos desde la cuenta del Banco BBVA, en la cual aparece como se señaló como titular con posterioridad a la fechas de las operaciones discutidas en autos".

(v) "[S]urge de la planilla que se adjunta a la determinación de oficio del deudor principal y del acto aquí apelado, las operaciones cuestionadas son 9, de las cuales 7 de ellas -las efectuadas entre el 12/10/2017 al 24/10/2017- fueron facturadas con fecha 18/09/2017 (ver ANEXO I fs. 90/91 de los AA) y responden a cheques emitidos del BBVA cuyos débitos se efectuaron incluso antes del 30/10/2017 fecha en que fuera dado de alta en la cuenta del BBVA".

(vi) "En efecto, solo 2 de las operaciones -de escasa cuantía- fueron abonadas en efectivo y la fecha de la factura y de la salida sería el 25/10/2017 (ver ANEXO I fs. 90/91 de los AA) [...] bajo la gestión del apelante".

(vii) "[S]urge en claro que respecto de las operaciones canceladas con los cheques del BBVA, teniendo en cuenta la fecha de las facturas y la fecha en que fue dado de alta en la cuenta, nunca





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

47279/2023 MANLLA DURE, CRISTIAN (EX-2022-124648568  
-APN-SGAI#TFN) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA  
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

pudo el Sr. Manlle Dure haber concretado la contratación respaldada con la emisión de tales facturas ni haber tenido el manejo de dichos fondos, ni haber efectuado el libramiento de los cheques".

(viii) "[N]o habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios cabe su confirmación por la parte que se confirma, ya que cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias".

(ix) En relación "a la multa aplicada por la parte que se confirma [de la responsabilidad]" ponderó que "la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que [...] permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador".

"[N]o surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirla al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental".

### III. El actor apeló y expresó agravios que fueron replicados.

Preliminarmente, puntualizó que "el tributo y los intereses (total de ambos rubros: \$ 1.166,25) confirmados por la sentencia en cuestión fueron regularizados y abonados por la contribuyente directa del gravamen, circunstancia que torna abstracta la responsabilidad solidaria sobre el apelante sobre tales rubros" y que por ello "los agravios del presente recurso de revisión y apelación limitada se circunscriben impugnar la multa de \$ 639,10 pendiente".



(i) "[J]amás pudo obrar con voluntad de defraudar al Fisco Nacional cuando las operaciones que dieron lugar al tributo base de la multa fueron concertadas y abonadas con antelación a su intervención efectiva en la administración de la empresa".

(ii) "[E]s inimaginable pensar en un obrar defraudatorio respecto a dos operaciones de nula relevancia económica, dado que no hay que perder de vista que las obligaciones confirmadas por la sentencia apelada ascienden a \$ 158,55 y 161,00".

(iii) "[E]l agravio central radica en que la AFIP y el TFN aplicaron y convalidaron la sanción defraudatoria a partir de las presunciones del art. 47 de la ley 11.683, siendo que los hechos descriptos y juzgados en sede del TFN jamás podrían reputarse dolosos".

(iv) "Además, me agravio porque la aplicación de la figura de salidas no documentadas no puede ser reprochada a título de defraudación fiscal, dado que estamos ante presunciones iuris tantum".

(v) Tampoco es "aplicable la figura culposa del art. 45 [...] toda vez que las operaciones objetadas son anteriores a la asunción efectiva del cargo y/o de sus funciones en la sociedad que reviste el carácter de contribuyente directo".

**IV.** La AFIP apeló y expresó los siguientes agravios que fueron replicados.

(i) "[L]o relevante para resolver la cuestión aquí ventilada es la fecha en la cual el responsable solidario debía presentar las declaraciones juradas correspondientes y perfeccionar el pago del gravamen".

(ii) "[E]l Tribunal [...] toma en consideración para deslindar la responsabilidad del recurrente la fecha en que éste fue dado de alta





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

47279/2023 MANLLA DURE, CRISTIAN (EX-2022-124648568  
-APN-SGAI#TFN) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA  
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

como titular en la cuenta del BBVA al momento de efectivizarse las salidas no documentadas [...], sin tener en cuenta [...] que la obligación de declarar esas operaciones e ingresar el impuesto reclamado operó recién el 02/11/2007".

En efecto, "de acuerdo a las previsiones del art. 2° de la Resolución General N° 893 (B.O. 13/09/2000), el plazo de 15 días hábiles administrativos contados desde la mas antigua de las salidas no documentadas (12/10/2017) operó el 2 de noviembre de 2017, fecha en la cual el Sr. Manlla Dure [...] ya había sido designado Gerente".

(iii) "En el fallo que colaciona el Dr. Porporatto en su voto en disidencia [...] la Sala IV de esa CNACAF dejó sentado que: '[...] no es el acaecimiento del hecho imponible fijado en la ley del gravamen lo que determina la responsabilidad en cuestión, sino su falta de inclusión en la declaración jurada respectiva (esto, en la determinación de la materia imponible) y en el consiguiente pago del impuesto debido".

Pues, "[l]a posición contraria conllevaría a que un director que se desvinculó del deudor principal (en términos formales y materiales) con posterioridad al cierre del período fiscal pero antes de la confección, presentación y pago de la declaración jurada respectiva, resulte obligado a responder -en los términos del art. 6° y 8° de la ley 11.683- por la eventual decisión de un tercero (por ejemplo, el director que lo sucedió en el cargo) de no incluir en la determinación del tributo de la sociedad parte de las rentas generadas en el ejercicio económico, con el fin de disminuir la carga tributaria de la compañía".

V. Por razones de orden lógico debe examinarse en primer lugar el recurso de apelación que dedujo la AFIP.



**VI.** No se encuentra controvertido que el actor revistió la condición de gerente de la firma Net Protection SRL desde el 31 de octubre de 2017.

Por tanto, corresponde dilucidar si él es responsable solidario de la deuda reclamada en concepto de impuesto a las salidas no documentadas (período fiscal 12/10/2017 a 25/10/2017).

Como puso de relieve en su voto en disidencia el doctor Porporatto, "[a]l momento de los hechos sobre los que tratan estas actuaciones, regía la Resolución General N° 893 (B.O. 13/09/2000), la cual establecía pautas para la determinación e ingreso del impuesto bajo trato, en cuyo art. 2° prevé la obligación de ingresar el gravamen dentro de los 15 días hábiles administrativos de la respectiva salida".

En consecuencia, el plazo de 15 días hábiles administrativos calculado desde que se produjo la primera salida no documentada (el 12 de octubre de 2017) operó el 2 de noviembre de 2017.

**VII.** Los agravios de la AFIP deben ser admitidos.

Ello es así, puesto que la sentencia recurrida consideró como una causal eximente de responsabilidad el hecho de que al momento en que se realizaron las salidas no documentadas, mediante de los pagos efecutados con cheques del banco BBVA, el actor no ejercía la administración de la sociedad, cuando el actor debía demostrar "que al vencimiento legal de las respectivas obligaciones fiscales determinadas su representada lo había colocado en la imposibilidad de cumplir" (esta sala, causa n° 30228/2014 "*Arcucci Claudio Omar*", pronunciamiento del 25 de febrero del 2021).

El artículo 8°, inciso 'a', de la ley 11.683, es claro al disponer que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, los directores, gerentes y demás representantes





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

47279/2023 MANLLA DURE, CRISTIAN (EX-2022-124648568  
-APN-SGAI#TFN) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA  
s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

de las personas jurídicas, cuando, "por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaren oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los 15 días de la intimación de pago administrativa. No existirá responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente".

Por tanto, para que nazca la responsabilidad solidaria es necesaria la configuración de un presupuesto de hecho —hecho imponible— en virtud del cual queda obligado el sujeto pasivo y, además, es necesario que se configure el presupuesto de hecho en virtud del cual queda obligado el responsable en forma personal (esta sala, causas "*Méndez, Ernesto Juan*" pronunciamiento del 26 de abril del 2012, y "*Arcucci Claudio Omar*", citada).

Ciertamente, esta cámara se ha expedido en casos sustancialmente análogos en un sentido concorde con este criterio. Así lo hizo, concretamente, la Sala IV en la causa "*Colucci, Ariel Alejandro (TF 49707-I) c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", pronunciamiento del 28 de marzo de 2023, y la Sala V en la causa "*Martinez Hector Hugo -Responsable Solidario de Transidea SRL c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo*", pronunciamiento del 7 de octubre del 2020 (decisiones que adquirieron firmeza en razón de que las sentencias no fueron recurridas por la parte actora).

Por tanto, teniendo en cuenta que el actor revestía la calidad de gerente en el momento en el que debía presentarse la declaraciones juradas del impuesto a las ganancias - salidas no documentadas (período fiscal 12/10/2017 a 25/10/2017) corresponde revocar el pronunciamiento apelado con relación al punto aquí examinado.



**VIII.** Las costas de ambas instancias son impuestas al actor que resultó vencido (artículo 184, quinto párrafo, de la ley 11.683 y artículos 68, primer párrafo, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

**IX.** A la luz del considerando VII, corresponde remitir las actuaciones al Tribunal Fiscal de la Nación a fin de que, por medio de quien corresponda, examine la configuración del aspecto infraccional en relación con las demás operaciones aquí discutidas.

En consecuencia, debe diferirse, para el momento procesal oportuno, los agravios formulados por el actor respecto de la decisión de confirmar la sanción de multa concerniente a las operaciones detalladas en el considerando II, punto vi).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE:**  
**1.** Admitir los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos, con el alcance del considerando VII. **2.** Imponer las costas de ambas instancias al actor. **3.** Remitir las actuaciones al Tribunal Fiscal de la Nación a fin de que examine la configuración del aspecto infraccional en relación con la totalidad del período fiscal aquí discutido. **4.** Diferir para el momento procesal oportuno el tratamiento de los agravios formulados por el actor.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal.

