Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

49639/2018 NUEVO SISTEMA SA (TF 42886-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de de 2019.- ID

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I.- A fs. 190/vta. la demandada interpuso recurso de apelación —fundado a fs. 195/206 y que no fue replicado por la contraria— contra el pronunciamiento de fs. 183/185 vta. en cuanto el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió —por mayoría — revocar —con costas— la multa impuesta por la presunta evasión del impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas por los ejercicios por los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

II.- Para así decidir sostuvo que la conducta reprochada no se encontraba tipificada en la infracción descripta en el art. 46 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

III.- La representación fiscal se agravió en los siguientes términos:

En primer lugar, señaló que la sentencia recurrida resulta nula por carecer de fundamento, al no existir unidad de criterio entre los vocales que componen la mayoría para sostener la revocación de la sanción impuesta.

En segundo orden, indicó que el análisis de los hechos realizados por el tribunal de origen se aparta de los principios que reglan el procedimiento y no se ajusta a las normas aplicables sobre la materia. El contribuyente ejerció una conducta típica y dirigida a evadir el tributo, accionar que merece reproche penal.

Recordó que la Corte Suprema se ha expedido en reiterados precedentes sobre el instituto de las “salidas no documentadas” coincidiendo en todos ellos que su naturaleza

responde a la de un tributo y, por lo tanto, ante el supuesto de falta de pago del mismo el organismo recaudador se encuentra facultado para aplicar las sanciones que correspondan.

Manifestó que tener un comprobante de una erogación falsa equivale jurídicamente a no tener ninguno, toda vez que no puede identificarse fehacientemente al receptor del pago y constituye un supuesto claro de *"acción u omisión"* tendiente a ocultar la verdad material al Fisco, como claramente lo describe el art. 46 de la ley de procedimiento fiscal.

Resaltó que la responsable deliberadamente no ingresó el tributo en su justa medida, toda vez que al vencimiento del plazo legal presentó las declaraciones juradas exteriorizando datos que no reflejaban su situación fiscal, valiéndose en ese accionar de la registración de documentación apócrifa para disminuir deliberadamente sus obligaciones tributarias.

IV.- Corresponde rechazar el planteo de nulidad articulado, dado que los votos de los vocales que integran la mayoría exhiben coincidencias de fundamentos en cuanto resuelven revocar la sanción apelada. En efecto, ambas opiniones concuerdan en que las "salidas no documentadas" no tienen encuadramiento en el ilícito tipificado en la figura de defraudación fiscal descripto en el art. 46 de la ley 11.683, y concluyen en que la conducta desplegada por la actora no merecía reproche penal.

V.- Por el contrario, los agravios dirigidos a cuestionar la revocación de la multa deben ser acogidos.

Ciertamente, la Corte Suprema, a partir de la sentencia dictada el 9 de noviembre de 2000 en la causa "*Radio Emisora Cultural SA*", sentó doctrina en cuanto al carácter no sancionatorio del instituto de las "*salidas no documentadas*" (regulado en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias —t.o. 1997 y modif.—), por lo que no existe en el caso violación al

principio de "*non bis in ídem"*, y, por lo tanto, como bien lo señaló el voto en minoría, el incumplimiento en el ingreso del gravamen allí previsto da lugar, de corresponder, a la aplicación de las sanciones previstas en la ley de procedimiento fiscal.

Asimismo, en tanto se hallan contemplados en las notas aclaratorias anexas a la resolución general n° 893/2000 los números que individualizan los "*volantes de pago*" que se deben utilizar para el ingreso de aquel tributo, resulta de aplicación el art. 15 de la ley 11.683, que establece que "*Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley*" (esta sala, causas: "*Vaccaro, Néstor (TF 18.923-I)*", "*Medio Ambiente SA (TF 22.527-I)*", "*DGI (autos El Chalet SRL- TF 25026-I)*", *"Roberto Dromi Consultores Asociados (TF 33782-I)"* y *"PBB Polisur SA"*, pronunciamientos del 3 de mayo de 2007, del 29 de abril de 2010, del 26 de abril de 2012, del 23 de abril de 2013 y del 30 de diciembre de 2015, respectivamente).

Idéntico criterio fue el que expresó la Corte Suprema en la causa "*D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.311-I)*", pronunciamiento del 12 de octubre de 2010, en el que compartió los fundamentos y conclusiones expuestos en el dictamen del Ministerio Público Fiscal.

Allí se examinaron los elementos "*forma*" y "*plazo*" de la presentación de las declaraciones juradas, a los fines de tener por configurado el aspecto material de la infracción tipificada en el art. 45 de la ley 11.683 con relación a una obligación

en concepto de “salidas no documentadas” correspondiente al período fiscal 1995, es decir anterior al dictado de la resolución general nº 893/2000.

Si bien el Alto Tribunal se pronunció por la improcedencia de la multa, en razón de que ante el vacío normativo no resultaba posible tipificar la conducta del responsable, del análisis efectuado —y a la luz de una interpretación *a contrario sensu*— se concluye inequívocamente en la posibilidad de aplicar una sanción frente al incumplimiento al pago del instituto de las “salidas no documentadas” cuando aquéllos se verifiquen, esto es, en los casos de obligaciones nacidas por ese concepto a partir de la vigencia del resolución indicada precedentemente, tal como sucede en el caso de autos.

Sentado lo que antecede, y toda vez que no se encuentra controvertido que la recurrente, a instancia de las observaciones formuladas por la inspección actuante, procedió a rectificar su declaraciones juradas originales relativas al impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas, correspondiente a los períodos fiscales 2007, 2008 y 2009, se encuentra acreditado el aspecto material de la infracción aplicada, toda vez que no ingresó de una manera íntegra y oportuna el gravamen correlativo a su real situación fiscal; y no aportó, por otra parte, elementos probatorios contundentes que permitan desvirtuar la intención que se le endilga, pues sólo argumentó que no coincide con el criterio fiscal a fin de calificar su conducta como dolosa.

Al respecto, la Corte Suprema ha dicho que no basta con la introducción de cualquier incertidumbre sobre la culpabilidad o buena fe del imputado, sino que en esos casos la prueba debe ser eficiente y no debe arrojar ninguna duda de que con ella ha procedido aquél (Fallos: 313:235).

49639/2018 NUEVO SISTEMA SA (TF 42886-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En mérito de las razones expuestas, corresponde revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso, con costas (art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). **ASÍ SE RESUELVE.**

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 16/05/2019
Alta en sistema: 20/05/2019
Firmado por: DRA. CLARA M. DO PICO - DR. RODOLFO E. FACIO - LICENCIA DRA. HEILAND-, JUECES DE CAMARA

#32154936#232896365#20190502112121118