CAF 3806/2016/CA2 PLANETCOM SRL TF 33552-i c/ DGI s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, septiembre de 2024

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, el Tribunal Fiscal de la Nación **confirmó,** a fs. 369/383 vta., las resoluciones apeladas que habían determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias, Salidas no Documentadas e IVA y habían intimado su pago con más intereses y multa. Asimismo, dejó sin efecto la sanción relativa al Impuesto a las Ganancias, salidas no documentadas.

El 1º de septiembre de 2016, esta Cámara declaró la nulidad parcial de dicho pronunciamiento, en cuanto había dejado sin efecto la sanción por salidas no documentadas, por considerar que no había habido mayoría de fundamentos, remitiendo las actuaciones para que se dictase un nuevo pronunciamiento.

A fs. 514/515 vta., el Tribunal Fiscal revocó la sanción impuesta por salidas no documentadas, con costas.

Para así resolver ponderó que no se había configurado el elemento objetivo toda vez que la calificación de no documentada de las salidas fue efectuada por el Fisco con posterioridad a su tarea de verificación, razón por la que los instrumentos que se pretendían asimilar integraban una etapa posterior al cumplimiento de la obligación de pago.

2º) Que el Fisco **apeló** dicha sentencia y expresó agravios a fs. 534/546 vta., cuyo traslado no fue contestado por su contraria.

Sostiene que la polémica en torno a la naturaleza jurídica de las salidas no documentadas ha sido zanjada definitivamente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, reafirmando el carácter tributario y no sancionatorio de dicho instituto.

Aduce que en caso de falta de pago el organismo recaudador se encuentra facultado para la aplicación de la sanción del art. 45 o 46 de la ley 11.683.

Manifiesta al respecto que la ausencia de declaración jurada en modo alguno puede ser considerada un impedimento a la hora de analizar la materialidad de la infracción endilgada, en tanto se ha comprobado que ha existido un perjuicio fiscal respecto del cual el actor es plenamente responsable al existir erogaciones deficientemente documentadas.

Afirma que los formularios citados en el Anexo 1 de la RG 893 tienen la naturaleza que les otorga el primer párrafo del art. 15 de la ley 11.683, al disponer que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por la responsable

con datos que la misma aporte tienen el carácter de declaración jurada, situación planteada en el caso de marras, lo que lleva a tener por configurada la conducta en las previsiones del art. 46 de la ley 11.683. En esa inteligencia las distintas salas del Fuero han decidido que debe tenerse por configurada la omisión de pago oportuno del impuesto establecido en el art. 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias mediante la no presentación del correspondiente volante de pago que tiene carácter de declaración jurada.

3º) Que el 3/9/2024, el Fisco informó que la multa discutida en los presentes autos se encontraba a la fecha impaga por lo que no le correspondían los beneficios de la condonación dispuestos por la ley 27.743 (BO 8/7/2024).

4º) Que, previo a examinar los agravios traídos a conocimiento de la Alzada, conviene recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la solución del caso (conf. Fallos: 310:1835; 324:3421; 326:2235; 331:2077, entre otros.

5º) Que, la cuestión a resolver se circunscribe sólo a la sanción aplicada en la Res 77/2009 respecto del Impuesto a las Salidas no Documentadas., por los períodos 12/2003 a 4/2004, en los términos del art. 46 y 47, inc.d, de la ley 11.683.

Con respecto a la **sanción impuesta por la falta de ingreso de impuesto a las ganancias, salidas no documentadas**, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa I. 135. XLV "Interbaires SA (TF 15.828-I) c/ DGI", 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. 1126. XLII, "D'Ingianti Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI" del 12 de octubre de 2010".

En este último pronunciamiento, la Corte concluyó ―haciendo propio lo dictaminado por el Ministerio Público Fiscal― 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.

De modo que a partir de la entrada en vigencia de la precitada resolución el contribuyente, una vez producida las salidas de fondos en cuestión, se encontraba obligado a efectuar el pago, presentando los respectivos volantes. Así, la conducta reprochable sería la omisión de presentar los volantes a que aquélla se refiere y cuya obligación se generó en virtud de haberse realizado erogaciones no documentadas fehacientemente. Asimismo, debe ponderarse si tal conducta resulta culposa o dolosa.

Al respecto cabe señalar que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según resulta de las expresiones "declaraciones engañosas" u "ocultación maliciosa", utilizadas para su


#28052124#427386804#20240917095606507

descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga que incumbe al Fisco.

Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por **comisión o por omisión** (según reforma de la ley 25.795), y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño.

6º) Que, sin perjuicio de lo expuesto, el art. 47 de la ley 11.683 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria.

Es decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en los incisos que contiene la norma, se presume que el infractor ha tenido dolo al realizar el acto reprochable y por ende, deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa.

7º) Que, en el *sub lite*, el Fisco, en el acto en el que impuso la sanción, consideró que desde que cobró vigencia la actual redacción del tipo infraccional de multa por defraudación ésta puede efectuarse tanto con un actuar positivo como con uno negativo, ya que quien ante la obligación legal de manifestarse se queda en silencio está realizando una conducta omisiva de actuar.

En tal sentido expresó que *"de la simple lectura del presente resolutorio se observa que la contribuyente no ha podido rebatir el cargo formulado siendo éste el presupuesto fáctico para considerar que la ocultación del gravamen de marras ha sido dolosa*".

*"Que, consecuentemente y habida cuenta que se han verificado las condiciones objetivas y subjetivas de una conducta caracterizada como dolosa, corresponde aplicar a la sumariada una multa equivalente a tres (3) veces el monto del tributo evadido con relación al Impuesto por Salidas no Documentadas…" (*confr. fs. 31 de las actuaciones físicas).

Como se observa, el Fisco sostuvo que la conducta descripta configuraba la infracción de defraudación sin especificar correctamente 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 tal sentido se debe puntualizar que dicho organismo no acreditó el dolo en tal conducta ni explicó con precisión por qué se encuentran configuradas las presunciones de defraudación.

Por lo expuesto, y en atención a las particularidades del tributo en cuestión, dado que quien debe ingresarlo lo hace en carácter de sustituto y en cuanto a la forma y plazos de su pago, al no estar debidamente fundado el acto referido a la conducta infraccional, en cuanto a su elemento subjetivo, corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto dejó sin efecto la sanción impuesta.

8º) Que, en cuanto a las costas, cabe fijarlas por su orden en atención a la forma en que se resuelve y la complejidad de la cuestión (art. 68, segunda parte del CPCCN).

Por las razones expuestas corresponde rechazar el recurso del Fisco y confirmar la resolución apelada, con costas en esta instancia por su orden. **ASI SE RESUELVE.**

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 17/09/2024
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#28052124#427386804#20240917095606507