Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

36183/2012

MAYLEN SA (TF 22147-I) c/ DGI s/

Buenos Aires, de febrero de 2025.-

**VISTOS Y CONSIDERANDO:**

I.- Que, mediante la sentencia dictada por esta Sala V el 6 de noviembre de 2012 (cf. fs. 357/359vta) se puso de manifiesto que existía una evidente contradicción entre lo decidido en la sentencia del Tribunal Fiscal y lo resuelto por Juez Nacional en lo Penal Tributario, respecto de las operaciones concertadas con los proveedores Osvaldo Raúl Panizza (nombre de fantasía, ALL Service) y Ana María Avendaño (nombre de fantasía, EMCOAR). Por ello, se dejó sin efecto la sentencia del Tribunal Fiscal, en lo relativo a esos aspectos y se dispuso el reenvío a ese Tribunal para que dictara un nuevo pronunciamiento en el que se tuviera en consideración lo resuelto en el marco de la causa penal Nº 4/2006 (497) caratulada “Maylen S.A. s/infracción Ley 24.769”, que tramitó ante el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 3, del 16 de mayo de 2008.

II.- Que, en tales condiciones, el Tribunal Fiscal de la Nación dictó una nueva sentencia el 24 de octubre de 2018 (cfr. fs. 440/444vta). Allí se señaló que, de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley 24.769, de lo dispuesto por esta Sala V en el pronunciamiento del 6 de noviembre de 2012 y teniendo en consideración además que la sentencia dictada en la referida causa penal se halla firme según fue informado por el juez a cargo del juzgado en el que tramitó la causa (cfr. fs. 435) no correspondía “…alterar las declaraciones de los hechos contenidas en la sentencia penal. En ese sentido, este Tribunal no debe prescindir de las valoraciones jurídicas contenidas en la sentencia penal sino que es obvio y razonable que las tenga en cuenta. Debe considerar, pues, los hechos materialmente probados en sede penal”.

En consecuencia, expresó que en la sentencia penal se había dispuesto el sobreseimiento de los señores Horacio Rogelio Rondanini, Ricardo Chillida Muñoz, José María Juan Pestalardo y Andrés Luis Chillida Muñoz en orden a la presunta evasión del pago de impuestos, dado que las sumas involucradas no superaban la establecida en el artículo 1° de la Ley n° 24.769. No obstante esa

solución, destacó que de los términos de la sentencia resultaba que "… *Maylen S.A. no realizó con Osvaldo Panizza (nombre de fantasía, ALL Services) ni con Ana María Avendaño (nombre de fantasía, EMCOAR) las operaciones comerciales que Maylen S.A. se dedujo como gastos en sus estados contables cerrados el 30 de junio de 2000, con lo cual se concluye que la impugnación de la suma de $ 239.540 (en concepto de gastos deducidos correspondientes a los mencionados proveedores) y de $ 2.325,54 (referida a la amortización computada como gastos de instalación activados en función de la impugnación de las operaciones presuntamente concertadas con Osvaldo Raúl Panizza), son correctas"*.

Fue así que, teniendo en consideración los términos que resultaban de la sentencia penal, rechazó los agravios planteados por la firma Maylén S.A. y confirmó las determinaciones en el Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los períodos fiscales mayo a julio de 2000, septiembre a diciembre de 2000 y marzo de 2001 y en el Impuesto a las Ganancias relativo al período fiscal 2000. Asimismo, confirmó la determinación relativa al Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas relativas a los períodos 1999, 2000 y 2001.

Por otra parte, confirmó la sanción impuesta en los términos del artículo 46 de la Ley n° 11.683, en relación con el Impuesto al Valor Agregado, con fundamento en que se hallaban acreditados sus elementos objetivo y subjetivo.

En diferente orden de ideas, consideró que correspondía revocar la multa impuesta en el Impuesto a las Ganancias por Salidas no documentadas. Ello, ya que, a modo de ver de ese tribunal, no se cumplía con la tipicidad de la figura reprochada en la medida en que no se puede adjudicar a los volantes o comprobantes de pago a los que se refiere la Resolución General n° 893/2000 el carácter de declaración jurada.

Impuso las costas conforme los respectivos vencimientos.

III.- Que, contra la referida sentencia, apeló la parte actora y expresó agravios a fs. 451/458vta, los que fueron replicados a fs. 475/479. Asimismo, el Fisco apeló y expresó agravios a fs. 464/469, los que fueron replicados por la parte actora a fs. 471/472.

La parte actora, en primer término, expresa que su parte "está en concurso preventivo" y que, "no puede discutir acreencias concursales sin la intervención de la Sindicatura actuante y en el ámbito de su proceso concursal".

En lo que respecta al fondo de la cuestión debatida, expresa que en el caso le fue exigido un control sobre sus proveedores que excede sus obligaciones como contribuyente y que, por ende, no cabe que le sean exigidos los tributos pretendidos ya que debieron ser tenidas por válidas las facturas oportunamente acompañadas de los proveedores que fueron reputados como apócrifos

En lo relativo a la sanción impuesta en los términos del artículo 46 de la Ley n° 11.683, afirma que en el caso no fue acreditado el dolo que exige la figura que le fue imputada.

Asimismo, expresa que se vio afectado su derecho de defensa al no habérsele permitido oportunamente la producción de la prueba pericial contable propuesta por su parte.

El Fisco se agravia al considerar que en la sentencia apelada se formula una interpretación incorrecta de la naturaleza jurídica de las “salidas no documentadas”, previstas en el referido artículo 37 de la ley de Impuesto a las Ganancias, que constituyen un tributo y no una sanción. Por tal razón, sostiene que, una vez que se halla debidamente acreditada la obligación de pagar ese impuesto, no existen obstáculos para que el Fisco haga uso de sus facultades sancionatorias en los términos de los artículos 46 y 47, inc. e), de la ley 11.683.

Señala que, de las constancias de la causa, resulta con claridad la existencia de dolo por parte de la actora, que pretendió que se tuvieran en consideración una serie de operaciones cuya inexistencia se tuvo por acreditada en el marco de la causa penal, de modo que no logró desvirtuar las objeciones del Fisco ni justificar el egreso de dinero para el pago de los gastos correspondientes a tales operaciones (inexistentes).

Finalmente, expresa que de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa D. 1126. XLII; REX “D´Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/DGI”, del 12 de octubre de 2010, en el que se remitió a lo establecido en el dictamen de la Procuradora Fiscal, correspondía tener presente que mediante la Resolución General n° 893 se había establecido el plazo para el ingreso de la erogación o salida no documentada y, en cuanto a la forma, los formularios o los volantes de pago a utilizar por los contribuyentes o responsables. Agregó que según lo establecido en el artículo 15 de la Ley 11.683 “las respectivas boletas de depósito y las comunicaciones de pago con datos aportados por aquellos tienen carácter de declaración jurada, de lo cual se desprende que las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben están sujetos a las sanciones de sus artículos 39, 45 y 46”.

Cita jurisprudencia de las diversas Salas de esta Cámara para fundar su postura.

Asimismo, se agravia de la manera en que fueron impuestas las costas en la instancia precedente y solicita que sean establecidas íntegramente a cargo de la actora.

IV.- Que, en primer término, cabe señalar que no le asiste la razón a la parte actora en cuanto sostiene que el Fisco debió, de manera previa, haberse presentado a verificar el crédito que pretende en el marco del concurso. Al respecto, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 de la ley 24.522, los procesos de conocimiento en trámite, por causa o título anterior a la presentación del concurso, no se encuentran alcanzados por el fuero de atracción, y deben continuar con su tramitación en el Tribunal de su radicación. Asimismo, una vez concluido ese proceso, el acreedor podrá presentarse a verificar su crédito ante el Juez del concurso, y es éste quien debe determinar si efectivamente, el pedido mediante el cual el acreedor pretende verificar su crédito de manera tardía ha sido deducido o no, en forma temporánea (cfr. artículo 56, ley 24.522). En tal sentido, cabe señalar que el procedimiento de apelación ante el Tribunal Fiscal, y ante esta Cámara es un proceso de revisión plena de los tributos determinados por el Fisco Nacional, así como para la investigación y juzgamiento de las infracciones impuestas en virtud de ese régimen, y como tal un “juicio de conocimiento” en los términos del artículo 21 de la ley de concursos, por lo que su procedimiento no puede verse afectado por lo dispuesto en la ley 24.522 (Fallos 326:1774; 326:2146 y 333:2335 y esta Sala V en la causa n° 53.394/2012, caratulada “Santa Inés Meat SRL (TF 22674-I) c/ DGI”, del 19 de junio de 2014, en la causa n° 28.351/2008, caratulada “Loucen International S.A. (TF 22.962-) c/DGA”, del 31 de marzo de 2015 , en la causa n° 61.343/2016, caratulada “Gibaut Hermanos Manufacturas de Cueros S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 19 de octubre de 2017 y mi voto en la causa n° 3090/2021, caratulada “Alba Cía. Argentina de Seguros S.A. (TF 33.538-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo”, del 17 de junio de 2021, entre muchas otras).

En diferente orden de ideas, los agravios expresados en orden a la pretendida improcedencia de los ajustes propiciados en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias no constituyen una crítica concreta y razonada de la sentencia apelada. Ello, toda vez que la actora insiste en que los gastos relacionados con las operaciones concertadas con los proveedores Osvaldo Raúl Panizza

(nombre de fantasía, ALL Service) y Ana María Avendaño (nombre de fantasía, EMCOAR) debieron ser tenidos por válidos sobre la base de una serie de consideraciones que no guardan relación con los fundamentos expuestos por el Tribunal Fiscal. Es decir, no se hace cargo de que en el marco de la causa penal Nº 4/2006 (497) caratulada "Maylen S.A. s/infracción Ley 24.769", que tramitó ante el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario Nº 3, del 16 de mayo de 2008 se concluyó que las operaciones que la parte pretendió deducirse como gasto no habían existido y que; de conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley 24.769, no es dable apartarse de las declaraciones de hechos contenidas en dicha sentencia penal.

De igual modo, las manifestaciones relacionadas con la pretendida afectación de su derecho de defensa por habérsele denegado la posibilidad de producir prueba pericial contable tampoco tienen virtualidad para modificar los términos de la solución adoptada por el Tribunal.

Por ende, resulta infundado el recurso interpuesto por la parte actora en lo que a estos aspectos respecta.

Asimismo, y en cuanto al agravio relativo a que el Fisco no acreditó debidamente la existencia de dolo en la conducta del contribuyente, cabe recordar que en el artículo 46 de la Ley Nº 11.683 se establece que *"[e]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

En este sentido, esta Sala tiene dicho que la figura de la defraudación -tipificada en el artículo 46 de la Ley Nº 11.683- requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Ello, en la medida en que no toda falta de pago del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquellas que sin dudas resultan intencionales (conf. esta Sala en las causas: "Casino del Litoral S.A." del 08/02/99; "Carlos Romero Hijos y Cía. S.A." del 02/05/05; "Sacks, Santiago (TF 20.669-I) c/ DGI" del 15/09/10).

Por otro lado, el citado artículo 47 incorpora diferentes presunciones legales "iuris tantum", por las cuales se invierte la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto significa que, como consecuencia de estas presunciones, una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido intención de defraudar, y será éste quien deberá probar la

inexistencia de dicha intención dolosa (esta Sala in re: “Beleza SA (TF 21.382-I) c/ DGI” del 24/06/05; Sala III in re: “Andechaga Jorge Luis (TF 25.401-I) c/ DGI” del 15/04/09; Sala IV in re: “Garnero Víctor Hugo (TF 24.331-I9) c/ DGI” del 30/07/09).

En consecuencia, y en lo que respecta al agravio relativo al examen de la configuración de la conducta defraudatoria, tipificada en el artículo 46 de la mencionada ley, cabe señalar que a contrario de lo que sostiene la parte actora, las operaciones que pretendió deducir como gastos, en los hechos, no existieron y eso resulta de la sentencia penal referida en varias oportunidades, de modo que no se advierte de qué modo su conducta puede ser calificada como no intencional.

En consecuencia, el recurso de la parte actora debe ser rechazado.

V.- Que, finalmente, corresponde tratar los agravios del Fisco relativos a la revocación de la multa impuesta respecto de la determinación del Impuesto a las Ganancias por Salidas no documentadas, relativa a los períodos fiscales 1999, 2000 y 2001.

Al respecto, cabe señalar que en Fallos 326:2987 la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresó que: *“El instituto de las ‘salidas no documentadas’ ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido”*, y en virtud de la supuesta existencia de un "beneficiario oculto" se concluye que el pago queda a cargo del contribuyente.

En tales condiciones, corresponde atenerse a la doctrina establecida en el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa D. 1126. XLII; REX “D´Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/DGI”, del 12 de octubre de 2010 en el que se remitió a lo establecido en el dictamen de la Procuradora Fiscal y sin perjuicio de lo manifestado por esta Sala V en la causa “Magycam Group S.A. (TF 23.908-I) c/ D.G.I.”, expediente n° 12.343/2007, del 16 de octubre de 2007. Ello, en la medida en que del examen de las constancias de la causa resulta que se trata erogaciones caracterizadas por el Fisco como “salidas no documentadas”, correspondientes, mayormente, a períodos fiscales posteriores al dictado de la Resolución General AFIP 893/00.

En sentido concordante con lo precedentemente expuesto, se pronunció esta Sala V, en los autos “Tango New Age S.R.L. c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, expediente n° 99/2012

del 1 de septiembre de 2015, “Land Trading S.A. c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, expediente n° 41.121/2013 del 4 de marzo de 2015 e “Irazoqui, Juan Carlos c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, expediente n° 39.090/2014 del 8 de julio de 2015, entre muchos otros.

Asimismo, en lo que al presente caso interesa, corresponde señalar que la conclusión expresada precedentemente es aplicable también respecto de la multa impuesta en relación con las salidas no documentadas ocurridas durante los períodos fiscales 1999 y 2000, es decir, anteriores a la entrada en vigencia de la mencionada Resolución General AFIP n° 893/00 (B.O. 13/09/00).

Al respecto, es dable destacar que en esa resolución se dispuso: por un lado, que lo allí establecido resultaba aplicable respecto de las salidas no documentadas, sujetas al pago del impuesto, que se efectúen a partir del 20 de octubre de 2000, inclusive (cfr. artículo 1) y que el ingreso del impuesto debía efectuarse dentro de los 15 días de producida esa erogación o salida no documentada y; por otra parte “…estableció un plazo especial de ingreso para los hechos imponibles perfeccionados desde el 25/11/98 y hasta el 20/10/00…” que fijó entre el 19 y el 31 de octubre de 2000, inclusive (cfr. dictamen de la Procuradora Fiscal en la causa D. 1126. XLII; REX “D´Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/DGI”, del 12 de octubre de 2010 y asimismo, artículo 4 de la resolución general n° 893/00). En consecuencia, y concretamente con relación a las salidas no documentadas ocurridas durante los períodos fiscales 1999 y 2000, que motivaron la aplicación de la multa establecida en los términos del artículo 46 de la Ley n° 11.683, efectivamente existía una forma y plazo de presentación de la declaración jurada correspondiente a la obligación, de modo que corresponde hacer lugar al recurso interpuesto por el Fisco, revocar la sentencia apelada en lo que a este aspecto respecta y confirmar íntegramente la multa impuesta a la firma actora respecto al Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas.

VI.- Que, en atención al modo en que se decide, corresponde imponer las costas de ambas instancias a la parte actora que resultó íntegramente vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación).

En virtud de lo expuesto, **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso interpuesto por la parte actora y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios. 2) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco, revocar la sentencia apelada en lo relativo a la

*Fecha de firma: 04/02/2025*
*Alta en sistema: 05/02/2025*
*Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA*

#11240574#441531575#20250204110256449

multa impuesta en relación con el Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas relativa a los períodos fiscales 1999, 2000 y 2001, la que se confirma en virtud de lo expresado en el considerando V. 3) Imponer las costas de ambas instancias a la parte actora vencida (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). 4) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Regístrese, notifíquese y; oportunamente, devuélvase.

Jorge F. Alemany Guillermo F. Treacy

Pablo Gallegos Fedriani

*Fecha de firma: 04/02/2025*
*Alta en sistema: 05/02/2025*
*Firmado por: JORGE ALEMANY, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: ANA LUCRECIA PRIORE, PROSECRETARIA DE CAMARA*

#11240574#441531575#20250204110256449