



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

Causa 37517/2013 “LIMPIAX SRL c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, 22 de mayo de 2014.- EA

Y VISTOS:

Estos autos, para decidir sobre el recurso de apelación interpuesto por la demandada a fs. 179/180, mantenido a fs. 187/195 – cuyo traslado no fue contestado por su contraria–, contra el pronunciamiento dictado a fs. 169/175, y

CONSIDERANDO:

I. Que, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar la resolución determinativa del impuesto a las ganancias – salidas no documentadas y revocar la resolución recurrida en lo que refiere a la imposición de la multa, con costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

Para así decidir, tomó en consideración lo prescripto por los arts. 37, 38 y 55 de la ley del gravamen así como la jurisprudencia sentada en el precedente “Red Hotelera Iberoamericana SA” (CSJN, Fallos: 326:2987). Asimismo, observó que el apelante no ha producido prueba capaz de invalidar las conclusiones a las que arribara la fiscalización respecto de la efectiva realización de las erogaciones y la ausencia de su documentación.

Por lo demás, en cuanto a la multa aplicada en los términos del art. 45 de la Ley 11.683, dispuso su revocación con sustento en el precedente “D’ingianti Rosario Vicente” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por entender que no se encontraba instrumentada una declaración jurada a presentar por los contribuyentes.

II. Que, el Fisco Nacional se agravia en forma puntual respecto de lo decidido por el *a quo*, en relación a la revocación de la multa impuesta en los términos del art. 45 de la Ley 11.683. En tal sentido, sostiene que la interpretación efectuada del precedente invocado resulta errónea, debido al carácter tributario de las salidas no documentadas, por lo que correspondería imponer una sanción como consecuencia de su incumplimiento. En tal sentido, manifiesta que dicho precedente reconoce el carácter de declaración jurada a las boletas de pago, razón por la que debe considerarse que el régimen establecido la RG AFIP 893 resulta apto para aplicar, frente a su incumplimiento, la respectiva multa.

III. Que, primeramente, cabe recordar que los jueces de la causa no se encuentran obligados, a los fines de llevar a cabo el examen de las cuestiones traídas su conocimiento, a seguir a las partes en todos y cada uno de los agravios y argumentaciones que ellos proponen, sino tan solo aquéllas que son 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 y 301:970).



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

Causa 37517/2013 “LIMPIAX SRL c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

IV. Que, en tales términos, debe valorarse la procedencia de la multa impuesta, en los términos del art. 45 de la Ley 11.683, en vinculación con el incumplimiento de la obligación tributaria relativa al impuesto a las ganancias –salidas no documentadas– por las erogaciones efectuadas entre agosto de 2002 y enero de 2003 y entre marzo y octubre de 2003.

De este modo, cabe comenzar por destacar que, al confrontarse el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias con el art. 45 o 46 de la Ley de Procedimientos Tributarios, puede observarse que los elementos objetivos que constituyen la salida no documentada no son suficientes para configurar, por sí mismos, todos los requisitos del art. 45 o 46 de la Ley 11.683. Lo cual equivale a ratificar con otros términos que “la existencia de una erogación carente de respaldo documental válido, no implica la existencia de una conducta que, de por sí, se subsuma en el tipo infraccional previsto en el artículo 46 de la Ley 11.683 (...) No puede existir duda alguna en cuanto a que, resulta ilícito y reprochable el obrar de quien deliberada e intencionalmente invoca y registra operaciones carentes de toda sinceridad, pero lo cierto es que dichas operaciones ficticias registradas en la contabilidad de un contribuyente, que bien podrían ser el sustento para la imposición de una sanción de defraudación fiscal en el caso de haberse deducido impropriamente presuntos gastos documentados por dicha documentación irregular, en nada se relacionan con la conducta que genera la obligación de pago del impuesto a las salidas no documentadas. Dicha obligación de pago nace por la realización de una erogación, carente de documentación válida de respaldo, siendo irrelevante que a tal efecto se haya intentado justificar la erogación con comprobantes apócrifos o, lisa y llanamente, sin que se haya intentado justificar la erogación mediante instrumento alguno de respaldo de la misma” (esta Sala, “Red Hotelera Iberoamericana SA (TF 14.372-I) c/ DGI”, sentencia del 25/3/08).

Ahora bien, este Tribunal ha sostenido en otra oportunidad que, sin perjuicio de que la salida no documentada no es suficiente para configurar por sí misma la omisión de tributos de los art. 45 o 46, cabe advertir que ello no obsta a que, en determinadas situaciones –dentro de las cuales cabe encuadrar el caso de autos– dichas infracciones sí podrían llegar a concretarse (esta Sala, “Modart SACIF TF 20295-I) c/ DGI”, Causa Nº 17.376/08, del 11/04/11).

En este sentido, cabe recordar que el art. 2 de la Resolución Nº 893/00, establece que el ingreso del impuesto a las ganancias sobre salidas no documentadas “deberá efectuarse dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada”. Por lo demás, también se establece que, al llevarse a cabo el ingreso de dicho tributo se presentará una boleta de depósito o comunicación de pago, cuya naturaleza podría asimilarse a una declaración jurada, según lo prevé el art. 15 de la Ley 11.683 (conf. esta Sala, “Modart...”, ya cit.).



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

Causa 37517/2013 “LIMPIAX SRL c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Sobre este punto, debe resaltarse que un planteo análogo fue resuelto por la Corte Suprema de Justicia en el precedente recaído en la Causa D. 1126. XLII, *in re* “D’Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) C/ DGI”, sentencia del 12/10/10 (v. asimismo, CSJN, Causa D. 112. XLV, *in re* “DGI (autos Ricigliano Luis E.) —TF 16.786-I—”, sentencia del 15-02-2011)

En dicha oportunidad, el Máximo Tribunal consideró que “el art. 45 de la 11.683 sanciona con multa al que omitiere el pago de impuestos ‘mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas’. El aspecto material de la infracción requiere, entonces, de un resultado disvalioso –la omisión en el pago– conseguido a través de la falta de presentación o presentación inexacta, de declaraciones juradas. Se encuentra fuera de debate en autos que este último requisito presupone que la ley o la autoridad fiscal han fijado la “forma” y el “plazo” para la entrega de las declaraciones juradas, en este último caso en uso de las atribuciones conferidas por el art. 20 de la ley ritual de la materia. *En tales condiciones, la controversia queda ceñida a dilucidar si, al momento de perfeccionarse la salida no documentada (año 1995), existían ‘forma’ y ‘plazo’ fijados para la entrega de la declaración jurada del tributo autónomo que, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, debe soportar a título propio quien hace la erogación*” (Considerando IV del Dictamen de la Procuración General que la Corte hace suyo).

De tal modo, teniendo en cuenta que la Resolución General AFIP Nº 893 entró en vigencia a partir del 20/10/00 y establece un plazo especial de ingreso para los hechos imponibles perfeccionados desde el 25/11/98 hasta el 20/10/00, fechas que -en ambos casos- son posteriores a las los hechos debatidos en el precedente citado (v.gr.: ejercicio fiscal 1995), el Superior Tribunal entendió en aquella oportunidad que “el vacío normativo existente respecto de la ‘forma’ y ‘plazo de presentación’ de la declaración jurada correspondiente a la obligación omitida impide tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la Ley 11.683, pues tal subsunción carecería de uno de los elementos requeridos para la figura típica cual es, vale reiterarlo, la falta de presentación o presentación inexacta de la declaración jurada en la ‘forma’ y ‘plazo’ fijados por la autoridad de aplicación” (considerandos IV y V del Dictamen citado).

En consecuencia, en virtud de las fechas de las erogaciones objeto de autos (efectuadas entre agosto de 2002 y enero de 2003 y entre marzo y octubre de 2003; v. fs. 16/29), cabe concluir que resulta aplicable la Resolución General AFIP Nº 893, en cuanto establece la “forma” y “plazo” para el ingreso de este tributo. De manera que, por aplicación *a contrario sensu* del criterio esbozado en el mentado precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cabe concluir que los elementos tipificantes exigidos por el art. 45 de la Ley 11.683 se han cumplido. En efecto, se ha “omitido el pago de un impuesto”



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

Causa 37517/2013 “LIMPIAX SRL c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

(el de las salidas no documentadas), “mediante la falta de presentación de una declaración jurada” –la boleta de depósito y comunicación de pago exigidas por la resolución general citada, por aplicación del art. 15 de la Ley de Procedimientos Tributarios– (cfr. esta Sala, Causa 27384/2012, *in re* “Research International SA (TF 24287-I) c/DGI”, sentencia del 4-12-12 y Causa 22959/2012 *in re* “Riedel Julio Ruben (TF 26512-I) C/DGI”, sentencia del 23-10-2012).

Por consiguiente, corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la demandada, en cuanto debe confirmarse la multa aplicada por el Fisco Nacional, en virtud de lo prescripto por el art. 45 de la Ley 11.683.

V. Que, por último, en cuanto a las costas del juicio, en tanto no se advierten motivos para apartarse del principio objetivo de la derrota sentado en el art. 68 del CPCC, corresponde imponer las relativas al fondo de la cuestión en ambas instancias a la actora, en su calidad de vencida (art. 279 del CPCC).

Por ello, SE RESUELVE: Hacer lugar al recurso articulado por la demandada y modificar la sentencia obrante a fs. 169/175, únicamente en cuanto corresponde confirmar la multa aplicada en el art. 4 de la Resol. 472/05 (DV CRR2), con costas, en ambas instancias, a la actora vencida (arts. 68 y 279 del CPCC).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO

CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ