



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

**19863/2024 XESALUD SA (TF 42023-I) c/ DIRECCION GENERAL
IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, 5 de junio de 2025.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. En lo que aquí interesa, la firma actora interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra la resolución n° 341/2014 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), que le impuso una sanción de multa en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas (períodos fiscales 09, 10 y 12/2007; 04, 05, 06, 08, 09 y 12/2008 y 01, 02, 04 y 05/2009) por la infracción al artículo 46 de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: "[r]evocar la sanción impuesta en la Res. 341/2014, con costas".

Para decidir así, sostuvo los siguientes argumentos:

(i) "Que respecto del 'elemento objetivo' [...] no se cumple en la especie la tipicidad exigida por la figura infraccional invocada por el Fisco Nacional, ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago el carácter de declaración jurada".

(ii) "El concepto declaración jurada implica la cuantificación de los presupuestos del hecho imponible, materializados por el sujeto pasivo y sujeta a la verificación fiscal y [...] 'es un acto de conocimiento porque a través de ella el contribuyente informa al Fisco su situación fiscal y éste toma conocimiento de ella y en cuanto a su contenido es un acto voluntario y el contribuyente queda obligado patrimonial y penalmente por los datos que ella contiene".

(iii) "Por otra parte, tampoco es posible atribuirles a los comprobantes en cuestión naturaleza de declaración jurada por invocación del artículo 15 de la ley procedimental, pues ello es pretender otorgarles un alcance del que carecen"



puesto que "los instrumentos que pretenden asimilar integran una etapa posterior que es la referida al cumplimiento de la obligación tributaria mediante el pago".

(iv) "De los antecedentes de la causa y todo lo expuesto, surge que no se encuentra configurado el 'elemento objetivo' de la figura en los términos descriptos [...], deviniendo, por ende, inoficioso el tratamiento del 'elemento subjetivo' de la figura".

III. La AFIP apeló y expresó los siguientes agravios que no fueron replicados:

(i) "[E]l Tribunal interviniente ha cometido un grave error y una arbitraria apreciación del derecho aplicable y de las constancias de la causa".

(ii) Se configuró el elemento objetivo de la infracción pues "[l]a actora ha omitido presentar las declaraciones juradas a que se refiere la RG 893".

(iii) En la "nota aclaratoria dispuesta por el Anexo de dicha resolución se detallaron los volantes de pago por medio de los cuales los contribuyentes exteriorizan la obligación".

(iv) Se verificó el elemento subjetivo pues la firma actora "realizó erogaciones carentes de documentación respaldatoria eficaz, sin que se pueda determinar cuál fue la contraprestación que recibió por ellos ni individualizar el verdadero beneficiario de dichas erogaciones, engañando con ello al Fisco y evitando ingresar el impuesto que le hubiera correspondido".

IV. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, a partir de la sentencia dictada el 9 de noviembre de 2000 en la causa "*Radio Emisora Cultural S.A.*" (Fallos: 323:3376), estableció un criterio en cuanto al carácter no sancionatorio del instituto de las "salidas no documentadas", en el sentido de que el incumplimiento en el ingreso de ese gravamen da lugar, si correspondiera, a la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

19863/2024 XESALUD SA (TF 42023-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

V. Esta sala ha sostenido que 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 debe utilizar para el ingreso del impuesto a las ganancias —salidas no documentadas—, resulta aplicable el artículo 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 compruebe, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley" (causas "*Roberto Dromi Consultores Asociados (TF 33782-I) c/ DGP*", "*Refinadora Neuquina SA c/ Dirección General Impositiva*", "*Nuevo Sistema SA (TF 42886-I c/ Dirección General Impositiva*" y "*Frigorífico General Paz SA (TF 34515-i) c/ Dirección General Impositiva*", pronunciamientos del 23 de abril de 2013, del 23 de diciembre de 2015, del 16 de mayo de 2019 y del 11 de junio de 2024).

Un idéntico criterio expresó la Corte Suprema de Justicia de la Nación 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 las conclusiones que expuso la Procuración General de la Nación en su dictamen.

Allí se examinó los elementos "forma" y "plazo" de la presentación de las declaraciones juradas, a efectos de tener por configurado el aspecto material de la infracción tipificada en el artículo 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 n° 893/2000 (cuya fecha de publicación en el Boletín Oficial es del 13 de septiembre de 2000).

Si bien en ese precedente la Corte Suprema se pronunció por la improcedencia de la multa, en razón de que ante el vacío normativo no resultaba posible tipificar la conducta del responsable, a la luz de una interpretación realizada a contrario *sensu*, se concluye inequívocamente en la posibilidad de aplicar una sanción en los casos de incumplimiento de pago del impuesto a las salidas no documentadas a partir de la vigencia del resolución indicada precedentemente, tal como aquí sucede.



Toda vez que la firma actora omitió la presentación de las declaraciones juradas relativas al impuesto de las salidas no documentadas, correspondientes a los períodos fiscales septiembre, octubre y diciembre de 2007, abril, mayo, junio, agosto, septiembre y diciembre de 2008, y enero, febrero, abril y mayo de 2009, se encuentra acreditado el aspecto material de la infracción prevista en el artículo 46 de la ley 11.683, en tanto no ingresó de una manera íntegra y oportuna el gravamen que se encontraba a su cargo.

Por otra parte, no aportó elementos probatorios que permitan desvirtuar la intención que se le atribuye, pues sólo argumentó que no coincide con el criterio fiscal a fin de calificar su conducta como dolosa (esta sala, causas 29559/2018 “*Megamodel*”, pronunciamiento del 9 de febrero de 2021, y “*Nuevo Sistema*”, citada).

VI. Cabe concluir, pues, en que la AFIP ejerció válidamente su potestad sancionatoria, razón por la cual debe revocarse la decisión apelada en cuanto fue materia de agravios.

VII. Las costas de ambas instancias deben ser impuestas a la firma actora en tanto resulta vencida (artículos 68, primera parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Admitir los agravios ofrecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos y revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios. **2.** Imponer las costas de ambas instancias a la firma actora.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

