CAF 18216/2024/CA1; ARGENTI LEMON SA (TF 49278-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de agosto de 2025.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que por sentencia de fs. 126/131 el Tribunal Fiscal de la Nación –en lo sucesivo, "TFN"– resolvió confirmar la resolución apelada, la cual había determinado de oficio el impuesto a las ganancias-salidas no documentadas –"ISND"–, períodos fiscales 5/13 a 7/15; liquidó los intereses resarcitorios y aplicó una multa en los términos de los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la ley 11.683 (t.o.). A pesar de ello, redujo el *quantum* de la multa.

Las costas las impuso a la actora vencida, excepto en lo relativo a la reducción de la sanción, que lo hizo por su orden.

Expuso que la causa se inició a partir de la apelación incoada contra la resolución 72/2018 (DV RRTU), dictada por División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán, de la entonces AFIP-DGI.

Mencionó que, como antecedente del ajuste fiscal, el organismo había reclamado a la actora la devolución de las sumas reintegradas en concepto de IVA-operaciones de exportación –períodos fiscales 8/13 a 12/15–, dada la impugnación de las operaciones facturadas por el proveedor Cooperativa de Trabajo Conar Ltda, en adelante, "Cooperativa Conar".

Destacó que la actora tiene por actividad la elaboración de aceites y grasas vegetales sin refinar, y describió la labor llevada a cabo por la inspección, bajo la orden de intervención N° 1.573.103.

En ese marco, entre otros extremos precisó que el proveedor en cuestión facturó la prestación del servicio de transporte de mercaderías; no obstante, no poseía rodados a su nombre y nunca había declarado empleados.

Explicó que, de las ochenta y un (81) circularizaciones practicadas por la inspección, a los presuntos titulares de vehículos, quince (15) fueron devueltas con la leyenda "se mudó" y once (11) no respondieron. De las cincuenta y cinco (55) contestadas, cincuenta (50)

desconocieron haber prestado algún servicio y dos (2) lo reconocieron, pero como subcontratados por la cooperativa; uno (1) informó que había extraviado la documentación y los dos (2) restantes también manifestaron que fueron subcontratados, pero por una empresa no mencionada por Cooperativa Conar.

Asimismo, destacó que las órdenes de pago aparecían firmadas por una persona –el Sr. Daniel Sánchez–, que no poseería ninguna relación con otro contribuyente; no era integrante de la entidad; no poseía acreditaciones bancarias y sólo había sido declarado empleado en relación de dependencia hasta el año 2005.

En definitiva, de acuerdo con la conjetura fiscal, no había manera de comprobar la relación con Cooperativa Conar.

Explicó que, de un muestreo realizado en los meses 5/13, 8/14 y 5/15, la inspección verificó que la firma actora había vendido limones y que la mercadería efectivamente había arribado a destino; por esa razón se concluyó que no correspondía impugnar el costo del servicio de transporte en el impuesto a las ganancias.

Rechazó el planteo de nulidad articulado por la recurrente y, en cuanto al fondo del asunto, consideró que las impugnaciones efectuadas por la administración fiscal eran adecuadas, pues había acreditado la presencia de indicios graves y precisos, que condujeron a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la efectiva realización de las operaciones en trato.

Con cita del artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación –"CPCCN"–, aseveró que se tornaba aplicable la regla del *onus probando uncumbit ei qui dicit*, en cuya virtud el contribuyente debe arrimar los elementos direccionados a reconstruir y acreditar fehacientemente los distintos aspectos que puedan derribar la tesis fiscal.

Efectuó una explicación acerca de la figura de las "salidas no documentadas", y mencionó que, más allá de la carencia absoluta o simple en la documentación que haga presumir su falsedad, debe analizarse si el pago fue real –pero no deducible ni generador de crédito fiscal–, o directamente simulado. Poseer el comprobante de una erogación falsa –

agregó– equivale jurídicamente a no tener ninguno, desde que no puede identificarse, ni en un supuesto ni en el otro, fehacientemente al receptor del pago.

Señaló que, de la prueba informativa cursada, se obtuvo que el Juzgado Federal de Tucumán N° 1, y luego la Cámara Federal de Tucumán, haciendo lugar a la acción de amparo interpuesta por Cooperativa Conar, ordenaron a la entonces AFIP que habilitara la CUIT de la entidad (Expte. N° 16552/2017).

En orden a ello, consideró que la inclusión o no de la cooperativa en la base de datos Apoc, no definía el debate de autos, ya que versaba acerca de las inconsistencias e irregularidades detectadas y detalladas en el acto administrativo apelado. En otras palabras, aquellos pronunciamientos no resolvían la cuestión de fondo.

Además, sostuvo que dichas sentencias no permitían identificar al verdadero beneficiario de las erogaciones.

En cuanto al aspecto sancionatorio, de su análisis concluyó que en la causa existían elementos suficientes para tener por configurada la multa impuesta. No obstante, resolvió reducir su graduación, de tres a dos tantos el impuesto evadido.

II. Que contra dicha sentencia se alzan ambas partes. La actora interpuso su recurso de apelación a fs. 137 y la representación fiscal a fs. 138; ambos remedios fueron concedido a fs. 157. El memorial de la parte actora luce a fs. 139/156, el cual fue replicado por la contraria a fs. 200/216.

De su lado, ARCA desistió de su apelación (fs. 185), acompañando la Nota IF-2024-01153980-AFIP-SDGTLI#DGIMPO emitida por la Subdirección General de Técnico Legal Impositiva de la entonces AFIP-DGI (fs. 183/vta.), en los términos del artículo 193 de la ley 11.683.

III. Que en su memorial, la parte actora critica que el *a quo* nada dijera acerca de la ilegalidad de incluir a Cooperativa Conar en la base de datos Apoc, a pesar de lo resuelto por el Juzgado Federal de

Tucumán N° 1, en la causa "*Cooperativa de Trabajo Conar Ltda c/ AFIP s/ amparo*" (Expte N° 16552/2017). A ello agrega que el decisorio se encuentra firme.

Explica el concepto de crédito fiscal, correspondiente al IVA, y destaca que el organismo no determinó de oficio el impuesto a las ganancias.

Niega que su parte deba suplir a la actividad fiscalizadora y de control del fisco nacional, y asevera que, al momento de realizar las operaciones objetadas, controló que el proveedor se encontrara inscripto en la AFIP.

Declara que las facturas impugnadas fueron validadas por el organismo fiscal.

Cuestiona la impugnación de las operaciones con Cooperativa Conar, aduciendo que todas las facturas estaban registradas en sus libros contables, y que cualquier anormalidad que pudiera existir, era ajena a su parte.

Sostiene que las facturas impugnadas cumplieron con los requisitos formales establecidos en la RG (AFIP) 1415.

Acusa que los pagos fueron realizados a través de cheques, tal como lo reconoció explícitamente la resolución apelada, lo cual debería conllevar a su revocación. Ello así –apunta–, con independencia de que hubieren sido cedidos y cobrados por terceras personas, ya que es una cuestión ajena a su parte.

Afirma que se ha desconocido la real capacidad contributiva de su parte, sosteniendo lo siguiente: "*La magnitud de la obligación tributaria de mi representada, tanto en el Impuesto a las Ganancias como en el IVA, se debe establecer mediante el cómputo de los gastos y de los créditos vinculados con la actividad gravada… La deducción de los costos y gasto en el Impuesto a las Ganancias, así como el cómputo de los créditos fiscales en el IVA son esenciales a la economía de ambos tributos, en tanto permiten establecer la real magnitud de la capacidad contributiva que la legislación pretende alcanzar".*

Y prosigue: "*Como* principio*, carece de base legal la pretensión de las autoridades de determinar el Impuesto a las Ganancias prescindiendo del cómputo de los gastos, y la de determinar IVA prescindiendo del cómputo de los créditos fiscales*".

Señala que la imputación de "apócrifas" de las operaciones es improcedente, ya que se arrimó a la fiscalización la documentación relativa a la salida de dinero y a la existencia de las operaciones.

Niega que en el caso se encuentren presentes los requisitos para la aplicación de la figura de la "salida no documental".

Explica que la administración fiscal informó que Cooperativa Conar no se encontraba incursa en ningún tipo de incumplimiento respecto de sus obligaciones formales y/o materiales, para luego indicar, extemporánea e ilegalmente, que se trataba de un proveedor no confiable.

Expone que la individualización del proveedor convierte al ajuste en improcedente. Afirma que la doctrina enseña que, el impuesto a ingresar por quien efectúa la erogación no documentada, es un sustituto del cual, presuntivamente, hubiera debido ingresar los fondos; ello sin que se hubiere designado al primero como un responsable sustituto.

En cuanto a la multa impuesta, desconoce que su parte hubiere incurrido en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, ni mucho menos en los incumplimientos que se le endilgaron.

Afirma que su actuación fue coherente con la letra de la ley, y niega que incluso pueda ser calificada de culposa.

Desconoce que se haya probado la grave incidencia, contradicción, inexactitudes, ni disconformidad con las normas. En el caso –dice– no se configuró el tipo objetivo que requiere la norma aplicada.

Menciona que las operaciones impugnadas fueron marginales con relación a la magnitud de las desarrolladas por su parte.

En otro orden, sostiene que la multa quedó extinguida por el transcurso del plazo razonable, invocando el precedente "*Losicer, Jorge A. y otros v. Banco Central de la República Argentina*" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, del 26/6/12.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

IV. Que, previo a ingresar al tratamiento de los agravios descriptos, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir los recurrentes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación "A" 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN- DNM Disp 1207/11 – Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/11, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/14, "*Laham*, *Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/15; "*Golden Penaut Argentina c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 72680/2018, del 2/7/19; esta Sala —en su actual integración—, causa CAF 49.932/2015/CA2, "*D´Alessandro, Jorge Héctor (TF 33405-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", del 2/5/24).

V. Asimismo, corresponde rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. CSJN, Fallos: 300:985).

Así pues, "…lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal.

Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)" (cfr. esta Cámara, Sala III, "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27409/12 del 31/10/12; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*", Causa Nº 4502/14 del 29/9/14; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*", Causa Nº 18124/16 del 14/9/17; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/DGI*", Causa Nº 83620/16, del 16/10/18; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*", Causa Nº 72673/18, del 7/5/19, entre otros; esta Sala –en su actual integración–, Causa CAF 47840/2023/CA1, "*Sol Frut SA (TF 79199011-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", del 9/5/24).

VI. Que, de la lectura de estas actuaciones, se desprende que la materia involucrada se ciñe, por un lado, al ajuste practicado respecto del ISND-5/13 a 7/15, y por el otro, al establecimiento de la multa.

VII. Que, como primera medida, corresponde advertir que los argumentos presentados por la parte actora contra la sentencia del tribunal de grado, denotan tan sólo una disconformidad con lo allí resuelto, mas sin aportar ningún elemento que permita a esta Alzada comprender que el decisorio no se ajusta a derecho.

Sobre el particular, en reiteradas oportunidades se ha destacado que la expresión de agravios debe constituir una exposición que contenga el análisis razonado y crítico de la resolución recurrida y que sea idónea para demostrar la errónea aplicación del derecho o la injusta valoración de las pruebas producidas, porque el mero hecho de disentir con la interpretación dada al pronunciamiento apelado o de reiterar planteos anteriores, no es suficiente para sustentar el recurso. De modo que el mero desacuerdo manifestado por el recurrente y, en definitiva, la omisión de impugnar fundamentos esenciales de la sentencia dictada por el tribunal de origen, sella la suerte de la cuestión en la materia apelada (cfr. esta Sala, *in*

re: "*Wei, Weng c/ EN -DNM s/ recurso directo DNM*", del 25/4/24; "*Rivera, Paulo Eduardo c/ EN –M Seguridad -GN- Ley 19349 s/ amparo ley 16.986*", del 6/8/24; "*Frígoli, Antonio Luis c/ EN-M Justicia-Expte 58244502/21 s/ amparo por mora*", Causa 3056/2025, del 15/7/25, entre otros).

En otras palabras, la actuación procesal de la apelante ha desatendido el mandato expreso del legislador previsto en el artículo 265 del CPCCN, el cual determina que el escrito de expresión de agravios debe contener una crítica concreta y razonada de las partes del fallo que se considere equivocada, trasluciendo una exposición técnica y jurídica, dotada de un análisis serio, razonado y crítico de la resolución apelada, idónea para conmoverla (v. esta Sala, *in re* "*Fleitas, Juan Avelino y otros c/ EN-M. Seguridad-GN s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg.*", Causa CAF 45090/2015, del 14/5/19; "*Edesa SA c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 62055/2019, del 3/3/21; "*Wintershall SA (TF 31510-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 5262/2023, del 3/8/23 y "*Tenk SA (TF 110109100-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 2030/2023/CA2, del 5/12/24, entre otros).

Desde otra perspectiva, y a pesar de que corresponda observar un criterio amplio para juzgar la suficiencia de una expresión de agravios, por cuanto tal temperamento es el que mejor se adecua a un riguroso respeto del derecho de defensa, ello no puede conducir al extremo que implique, en los hechos, derogar la norma que impone la carga específica concerniente a la suficiencia y aptitud de fundamentación que debe contener la expresión de agravios (cfr. esta Sala, *in re* "*Hernández Pedro Mario y otros c/ EN – M Seguridad – GN – Dto 679/97 s/ Personal Militar y Civil de las FFAA y de Seg.*", Causa CAF 46871/2012, del 30/4/19; "*Platamar SA (TF 9208-A) c/ DGA*", Causa CAF 11830/2004, del 23/9/11 y más recientemente: "*Hilado SA c/EN-AFIP-DGA s/ Dirección General de Aduanas*", Causa CAF 49837/2016, del 21/12/23 y –en su actual integración–: "*Silva, Carlos Marcelo c/EN-AFIP-Resol 682/20 s/ proceso*

de conocimiento", Causa CAF 2341/2022 y "*Saporiti SA c/DGA s/ Dirección General de Aduanas*", Causa CAF 14654/2019, ambas del 21/5/24).

VIII. Que, sin perjuicio de lo recién expuesto, esta Sala reconoce que el análisis llevado a cabo por el TFN, respecto de las operaciones cuestionadas por el fisco nacional, son razonables a la luz de las exposiciones de las partes y las probanzas arrimadas.

En efecto, se comparte aquí el criterio de *a quo*, en cuanto a que del cuadro de situación que rodeó a la figura del proveedor y las operaciones objetadas, se desprenden suficientes indicios, graves, precisos y concordantes que llevaron a presentar serios reparos al respecto.

Esta Sala comparte también de la valoración realizada respecto a los pronunciamientos dictados por la Justicia Federal de Tucumán –que se tienen a la vista (v. espec. fs. 88/95 vta., 96/99 y 100/101)–, pues no resultan idóneos, por sí solos, para dar crédito a la postura de la actora.

IX. Que lo mismo sucede con relación a la multa aplicada, pues, más allá de las argumentaciones dialécticas contra el criterio del fisco, convalidados por el *a quo*, no logran demostrar que su conducta no se incardinara en el tipo infraccional aplicado.

Por su parte, en cuanto al transcurso del plazo razonable, se trata de un argumento no incorporado en el recurso de apelación interpuesto ante el TFN (v. fs. 20/28 vta), lo cual torna al planteo fruto de una reflexión tardía –cfr. art. 271 *in fine* y 277 del CPCCN– (v. esta Sala, Causa CAF 66639/19, *in re* "*Clement, María Josefina c/EN-AFIP s/amparo ley 16.986*", del 24/6/20; CAF 16179/2023/CA1 *in re* "*INC SA (TF 30047-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*", del 6/6/23 y recientemente Causa CAF 35043/2022/CA002, *in re* " *Bapro Mandatos y Negocios SA (TF 48037-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", del 6/5/25).

Y ello así, pues es postulado liminar del proceso que la sentencia final que en él se adopte debe ajustarse, como primera medida, a

las pretensiones deducidas por las partes. Ello, a fin de preservar el denominado “principio de congruencia” y evitar -en el caso que no se respete- la descalificación del pronunciamiento por nulidad (arg. art. 34, inc. 4 del CPCCN). La trascendencia de este principio es tal, al punto de habérsele reconocido la más alta jerarquía. Ello obedece a que, en tanto manifestación de la defensa en juicio y del derecho de propiedad, integra el sistema de garantías procesales constitucionales orientadas a proteger los derechos y no a perjudicarlos (cfr. CSJN, Fallos: 294:127; 306:2054; 310:1764; 315:106, entre otros).

X. Que, en orden a las consideraciones expuestas, corresponde confirmar la sentencia apelada, en lo que ha sido materia de agravios.

Por ello, **SE RESUELVE**: Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas de Alzada a la perdidosa (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).

Teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto, la calidad y eficacia de la tarea profesional y considerando, además, el resultado del recurso, SE FIJAN los emolumentos correspondientes a la dirección letrada y representación del fisco nacional, por las tareas cumplidas en la alzada (fs. 200/216) en 10 UMA, que equivalen –a la fecha– a la suma de pesos setecientos cuarenta y tres mil setecientos sesenta –$ 743.760– (ley 27.423, art. 30 y concs. y Res. SGA 1687/25).

Hágase saber que, en caso de que los profesionales beneficiarios acrediten –en la instancia anterior– su condición de responsable inscripto frente al Impuesto al Valor Agregado, se deberá adicionar a los emolumentos aquí fijados la alícuota correspondiente a dicho tributo, que también se encuentra a cargo del condenado en costas de conformidad con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN, Fallos: 316:1533; 322:523; 329:1834, entre otros).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes citados en el sitio web de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que –por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta

CAF 18216/2024/CA1; ARGENTI LEMON SA (TF 49278-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Sala– suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 14/08/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SOFIA HERNANDEZ SAINT JEAN, SECRETARIA DE CAMARA

#39407789#467093900#20250813143050230