Buenos Aires, de febrero de 2024. JSY

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

En 2010, la Administración Federal de Ingresos Públicos dictó diversas resoluciones mediante las cuales determinó de oficio el impuesto a las ganancias, al valor agregado y a las ganancias –salidas no documentadas–, e impuso las multas correspondientes con más los intereses resarcitorios respecto de la firma Aluminio Della Croce SA, una empresa cuya principal actividad es la producción de lingotes de aluminio. Contra aquel acto administrativo, Aluminio Della Croce SA interpuso un recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el cual rechazó su pretensión.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal

La Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, mediante sentencia del 11/8/2022 (cfr. fs. 1445/1463), resolvió rechazar el recurso de apelación interpuesto por Aluminio Della Croce SA y, en consecuencia, confirmó las resoluciones 281/10, 282/10 y 280/10 (DV SRRl), dictadas el 2/12/2010 por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP –DGI–. Cabe precisar que en la resolución 281/10 (expediente N° 34.371-I) se determinó de oficio un saldo de impuesto a ingresar frente al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2004 y 2005, con más intereses, quedando diferida la sanción según lo ordenado en el art. 20 de ley 24.769. A su vez, en la resolución 282/10 (expediente Nº 34.372-I), se determinó de oficio un saldo de impuesto a ingresar frente al impuesto a las ganancias salidas no documentadas por los pagos realizados en los períodos 02/2004 a 03/2005, con más intereses, quedando diferida la sanción según lo ordenado en el art. 20 de ley 24.769. Por su parte, en la resolución 280/10 (expediente Nº 34.373-I), se determinó de oficio un

saldo de impuesto a ingresar frente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 02/2004 a 01/2005, con más intereses y se aplicó una multa graduada en dos (2) veces el tributo evadido, por los períodos fiscales 09/2004 a 01/2005, conforme los arts. 46 y 47 inc. a) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

A su vez, el Tribunal Fiscal confirmó las resoluciones 140/12, 138/12 y 139/12 (DV SRR1), dictadas el 11/5/2012 por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP –DGI–. En la resolución 140/12 (expediente 36.280-I) se resolvió aplicar una multa en el impuesto a las ganancias salidas no documentadas, graduada en 2 (dos) veces el tributo evadido, para los períodos fiscales 02/2004 a 03/2005, conforme los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.). A su vez, en la resolución 138/12 (expediente 36.281-I), se aplicó una multa en el impuesto al valor agregado, graduada en 2 (dos) veces el tributo evadido, para los períodos fiscales 02/2004 a 08/2004, conforme los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de rito. Por su parte, en la resolución 139/12 (expediente 36.279-I) se aplicó una multa en el impuesto a las ganancias, graduada en 2 (dos) veces el tributo evadido, por el período fiscal 2005, conforme los arts. 46 y47 inc. b) de la ley de rito.

También, el Tribunal Fiscal confirmó las resoluciones 469/14, 468/14 y 470/14 (DV SRR1), dictadas el 15/12/14 por el Jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP –DGI–. En la resolución 469/14 (expediente 42.006-I), se determinó de oficio la materia imponible y la obligación frente al impuesto a las ganancias salidas no documentadas por los pagos no documentados en los períodos fiscales 2007 a 2009, con más intereses, y se aplicó una multa graduada en 2 (dos) veces el tributo evadido, para el período fiscal 2007, conforme los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif).En la resolución 468/14 (expediente N° 42.010-1), se determinó de oficio la materia imponible y la obligación frente al

impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2007 a 2009, con más intereses, y se aplicó una multa graduada en 2 (dos) veces el tributo evadido, para el período fiscal 2007, conforme los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de rito. En la resolución 470/14 (expediente N° 42.013-1), se determinó de oficio la materia imponible y la obligación frente al impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 01/2007 a 08/2009, con más intereses, y se aplicó una multa graduada en 2 (dos) veces el tributo evadido, para el período fiscal 2007, conforme los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de rito.

Para decidir de ese modo, el Tribunal Fiscal analizó el informe final de inspección respecto de los diversos proveedores los cuales la AFIP consideró apócrifos.

Seguidamente, se expidió respecto de los agravios de la parte actora relativos a las determinaciones de oficio practicadas, junto con la prueba documental agregada en las actuaciones administrativas, la prueba informativa, pericial contable y pericial de ingeniería producida en autos.

Así las cosas, en relación al argumento mencionado por la actora referido a que las facturas emitidas por los proveedores citados cumplían con los requisitos formales exigidos por la norma, el tribunal coincidió con el fisco nacional en cuanto había señalado que la jurisprudencia ha marcado reiteradas veces que dicha formalidad es necesaria vincularla con el negocio, es decir que la factura que emite un sujeto debe ser representativa de un bien o servicio. Además, de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema en la causa "*Stop Car SA c/ DGI*", del 21/8/2013, tuvo en cuenta que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión

Por otro lado, en cuanto al argumento de la actora en relación con sus proveedores, en cuanto a que para realizar sus actividades comerciales no requieren de estructuras complejas, ya que se trata de una adquisición de materia prima, consideró lo expuesto por el fisco en cuanto a que no se puede probar la existencia de operaciones con pruebas testimoniales y manifestaciones verbales sin prueba documental, más allá de las facturas que considera apócrifas. En esta línea, tuvo en cuenta que cuando se le requirió a los proveedores los registros y documentación de respaldo, éstos no la acompañaron. En esta línea, ponderó que ninguno de los proveedores impugnados tenía oficinas, ni depósitos de mercaderías, ni lugares de almacenamiento, ni rodados de transporte, y que la mayoría de ellos no pudieron ser encontrados, entre otras cuestiones que fueron además probadas en autos, y no desvirtuadas por la recurrente.

A su vez, el Tribunal Fiscal efectuó una análisis de la prueba producida en la causa, en particular, la pericia en ingeniería, la prueba pericial contable, la prueba informativa tanto a la Dirección General de Aduanas como al Juzgado Federal de 11 Instancia, Secretaría N° 4 de Quilmes, el que acompañó una sentencia certificada donde recayó el sobreseimiento de Juan Carlos Pérez y Emilce Leonor Bertacehini –en cuanto la conducta endilgada a ambos de evasión fiscal en concepto de Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias e Impuesto a las Ganancias Salidas no Documentadas, por utilización de facturas apócrifas– debido a la modificación de la ley 24.769, art. 1°, que fuera modificada por la ley 26.735, y por aplicación del principio de la ley más benigna, la conducta dejó de ser punible por lo que no encuadraba en una figura legal.

De este modo, consideró que para poder reconstruir el circuito comercial de las operaciones cuestionadas, había resultado correcto el criterio aplicado por el fisco nacional al afirmar que los comprobantes aportados carecían de veracidad jurídica y no demostraban

acabadamente que las operaciones habían sido celebradas con los proveedores indicados sino que eran ficticios. Por lo tanto, adujo que era adecuada la conclusión de que tales operatorias irregulares se habían instrumentado con el propósito de disminuir el monto imponible en el Impuesto al Valor Agregado, en el Impuesto a las Ganancias, y el pago del 35% del impuesto para el caso de Salidas no Documentadas, ya que no se podía identificar al emisor real de las facturas apócrifas, y que existía una carencia respecto del respaldo documental. A su vez, puntualizó que se había concluido que no resultaba acreditada la operatoria comercial desplegada para tener por existentes las operaciones de compra, al no brindar la recurrente constancias sobre el pago, el transporte de las mercaderías, o cualquier otro elemento que permitiera desvirtuar el criterio fiscal sobre la inexistencia de las transacciones.

Así las cosas, el Tribunal Fiscal consideró que resultaban insuficientes los elementos probatorios reunidos en la instancia administrativa y ante aquel tribunal para demostrar la existencia de las operaciones, ya que se evidenciaba la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal.

En la misma línea, indicó que a lo largo del proceso se habían suscitado otras variables tales como que la actora no aportó la documentación o información para demostrar que la mercadería había sido entregada por dichos proveedores cuestionados, ni el transporte utilizado a tales fines. Por el contrario, puso de manifiesto que en el caso habían proveedores en algunos casos que conforman sociedades, las cuales debían tener una estructura mínima tanto en lo edilicio como en lo económico financiero. El tribunal aclaró que cuando se indicaba “*sin capacidad económica*”, se refería a la falta aptitud para representar efectivamente las prestaciones de servicios o venta de bienes que una empresa factura.

En este entendimiento, el tribunal expresó que la Corte Suprema ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del Código Procesal deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad enjuicio. De este modo, consideró aplicable el criterio según el cual cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

En esta línea, consideró que resultaba aplicable la interpretación realizada por la Corte Suprema de las disposiciones del art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado en la causa "*Feretti, Félix Eduardo (TF 22.7524) c/ DGI*", del 10/3/2015. Al respecto, indicó que resultaba claro que la norma mencionada subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se hubiese perfeccionado respecto –en el caso– de los vendedores de los bienes. Sin embargo, consideró que aquel extremo no se cumplía en las actuaciones, pues la actora no había logrado acreditar que los proveedores impugnados hubiesen realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó. Al mismo tiempo, adujo que tampoco se había demostrado la operación subsidiariamente, es decir, la entrega de los bienes involucrados, la pertinencia de los insumos en la entrega final del producto, la forma en que se comercializaba y la vinculación con los proveedores. Por lo tanto, concluyó que al no obrar en autos constancias que permitieran tener por acreditada la veracidad del vínculo con las firmas proveedoras en orden a permitir la deducción del costo/gasto en el impuesto a las ganancias y del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, correspondía confirmar el ajuste practicado en dichos tributos.

Por otro lado, en cuanto a los ajustes practicados en el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas–, recordó lo establecido en el arts. 37 y 38 de la ley del impuesto a las ganancias, así como el criterio de la Corte Suprema sentado en las causas "*Red Hotelera Iberoamericana*" del 26/8/2003 e "*Interbaires S.A. (TF 15.828-1) c/ DGI*" del 27/9/2011. En este contexto, consideró que debían valorarse los elementos de prueba colectados durante la fiscalización y en el marco del proceso en el aquel tribunal. Así las cosas, arribó a la conclusión que los mencionados proveedores no habían podido ser localizados en algunos casos o bien los mismos no poseían la capacidad económica, financiera o estructural que evidenciaran la realización de la operación y, menos aún, la identificación del presunto proveedor. Por lo tanto, consideró que el beneficiario del pago de la operación reflejada en ese comprobante permanecía oculto, generando una salida de fondos no documentada al carecer dicho instrumento de aptitud para individualizar –al tratarse de actos carentes de sinceridad– a su verdadero beneficiario. Así las cosas, al verificarse el presupuesto que hacía a la aplicación del impuesto previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, es decir, un beneficiario oculto, procedía la confirmación del ajuste.

En otro orden de ideas, se expidió respecto si las multas aplicadas se ajustaban a derecho. Luego de recordar lo establecido en los arts. 13 y 46 de la ley 11.683, indicó que en el caso quedaba consumado el elemento objetivo de la evasión dispuesta en virtud de la detección de operaciones con proveedores presuntamente apócrifos, habiéndose imputado en exceso crédito fiscal, o bien abultando el gasto/compras para su deducción, que luego se impugnó, por lo que al presentar declaraciones juradas en defecto se confirma el aspecto subjetivo de la sanción. Con respecto al elemento subjetivo del ilícito, adujo que se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus

representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. Aclaró que no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo.

A su vez, afirmó que cualquiera de las presunciones establecidas en el art. 47 de la ley 11.683 admiten prueba en contrario y, en tal sentido, es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador. Así las cosas, indicó que al no haberse aportado elementos que justificaran apartarse del encuadre jurídico dado por el juez administrativo a las conductas del apelante, correspondía disponer la confirmación de las multas aplicadas en el impuesto a las ganancias e impuesto al valor agregado, con costas.

En cuanto a las multas aplicadas en el instituto de las salidas no documentadas, el tribunal adujo que debía tenerse en cuenta lo manifestado por el fisco nacional respecto de que la actora no había logrado probar que las operaciones cuestionadas hubiesen sido realizadas por los supuestos proveedores y que el hecho de cumplir con requisitos formales como la facturación, esto no liberaba al contribuyente de la responsabilidad de demostrar que se había realizado efectivamente la operatoria comercial que pretendía documentar. En atención a lo expuesto, consideró que en el caso se cumplían los elementos de los supuestos del art. 47 aplicado, debido a que la recurrente no había podido establecer la conexión entre los pagos, las facturas que acompañaba y los gastos improcedentes de las operaciones efectuadas con los proveedores, por lo que concurrían los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configurara el dolo. Por lo tanto, confirmó las multas sobre las determinaciones de salidas no documentadas.

En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el fisco nacional, cabe señalar que han sido liquidados



#37494374#397887878#20240116133942040

conforme art. 37 de la ley de procedimiento fiscal. En esta línea, indicó que ellos son la consecuencia de la existencia de deudas impositivas impagas a su vencimiento. Así las cosas, confirmó los intereses teniendo en cuenta que los mismos habían sido liquidados de conformidad con las normas establecidas al efecto por la ley 11.683.

Respecto de la confiscatoriedad alegada por la recurrente acerca de los intereses resarcitorios determinados, se remitió al precedente de la Corte Suprema "*Citibank NA c/ DGI*", del 1/6/2020.

Por todo lo expuesto, consideró que correspondía confirmar las resoluciones que determinaron el impuesto a las ganancias, salidas no documentadas y el impuesto al valor agregado, en todas sus partes, con costas.

III. Agravios de la parte actora

Contra aquel pronunciamiento, la parte actora interpuso recurso de apelación a fs. 1481 y expresó agravios a fs. 1487/1511, los cuales fueron contestados por la AFIP a fs. 1514/1529. A su vez, a fs. 1471 apeló los honorarios de regulados por considerarlos injustificadamente altos y por causarle a su parte un gravamen irreparable.

Luego de referirse a los antecedentes del caso y a la resolución apelada, señala que el Tribunal Fiscal en su sentencia se ha limitado a realizar meras transcripciones y citas textuales de las resoluciones del fisco apeladas.

En primer lugar, se agravia que el Tribunal Fiscal haya confirmado la impugnación de las operaciones respecto de los proveedores incluidos en la base APOC. En este entendimiento, respecto de la capacidad operativa de los proveedores, indica que el material que utiliza la firma como materia prima se obtiene de la compra a depósitos o chatarreros que son acopiadores de los carritos y pequeños recolectores (sectores marginales de la economía). En esta línea aduce que la

argumentación que hace el tribunal es aparente, y no hace una evaluación concreta y razonada de lo que su parte planteó ni de las probanzas acompañadas. Así, se queja de que el tribunal haya confirmado la resolución de la AFIP teniendo en cuenta determinados parámetros de capacidad económica, como los errores en el domicilio o en la nómina de personal, toda vez que aquellos no constituyen factores relevantes.

A su vez, señala que los proveedores impugnados fueron incluidos en la base APOC con posterioridad a las operaciones realizadas con la accionante.

También, aduce que la falta de respuesta de los proveedores a los emplazamientos efectuados por la AFIP tampoco podría ser motivo para reputar la operación como inexistente. En esta línea, aduce que puso a disposición toda la información y comprobantes de los que disponíamos para acreditar la existencia de la operación.

En lo que respecta a los circuitos de pago, sostiene que su parte obró en todo momento conforme a derecho.

En segundo lugar, se agravia del tratamiento que realizó el Tribunal Fiscal respecto de sus obligaciones tributarias, tanto respecto de impuesto a las ganancias, como del impuesto al valor agregado y las salidas no documentadas. En esta línea, aduce que cumplió con todas las formalidades legales de los comprobantes emitidos y que existe un correlato entre éstos y con los proveedores impugnados por la AFIP. A su vez, indica que no tenía la obligación de confirmar la CUIT de cada proveedor.

En tercer lugar, se agravia que el tribunal haya confirmado las multas impuestas por la AFIP. Al respecto, pone de relieve que la conducta reprochada por la AFIP requiere la presencia acreditada de una declaración de defecto de los impuestos (tipo objetivo) y, por otro lado, el elemento subjetivo, representado por una conducta intencional o dolosa tendiente a generar un menor pago de impuestos a

favor del erario público. Así las cosas, se refiere a la inexistencia de los elementos objetivo y subjetivo en el caso.

De este modo, considera que el fisco nacional impugnó facturas y/o proveedores basándose simplemente en indicios y que ello fue convalidado por el tribunal. Sin embargo, aduce que el tribunal no ha analizado el caso particular de cada proveedor impugnado. También, aduce que el tribunal no valoró adecuadamente la prueba pericial.

IV. Alcances del pronunciamiento

De manera preliminar, es necesario advertir que esta Sala no se encuentra obligada a seguir al apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración de la alzada, sino tan sólo aquéllas que son conducentes para decidir el caso y 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, *in rebus*: "*ACIJ c/ EN- ley 24240- Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN-SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", del 21/10/2010; "*CPACF- Inc Med (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/ EN-DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", del 25/8/2011, "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", del 7/8/2014, "*Laham, Alberto Elías c/ DGI s/Recurso directo de organismo externo*", del 7/5/2015; "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN –M Interior OP y V-DNM s/ recurso directo DNM*", del 27/4/2018, entre otros).

V. Carácter limitado de la revisión judicial sobre las cuestiones de hecho.

Cabe recordar que el recurso previsto en el artículo 86 inc. b) de la Ley Nº 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. Fallos: 300:985, considerando 5; 326:2987, considerando 9; 328:3048, considerando 11; 332:357, considerando 8; 334:249, considerando 7; 336:1668, considerando 8; 338:169, considerando 6; 340:1513, disidencia del Highton de Nolasco y Rosenkrantz, considerando 15; "*Tecpetrol SA (TF 27621-1) c/ DGI*", causa CAF 32366/2012/CS1 RO, del 12/9/2017, considerando 11; "*Eurnekian, Eduardo (TF 18906-1) c/ DGI*", causa CAF 40457/2012/CS1 RO, del 23/11/2017, considerando 9; "*ADM Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa CAF 29982/2017/1/RH1, del 28/10/2021, apartado III del dictamen fiscal al cual la Corte remite).

En esta línea, teniendo en vista el contenido de los agravios reseñados, cabe advertir que el análisis de las cuestiones planteadas por el apelante exige la revisión de cuestiones de hecho y prueba ajenos, por regla general, a la jurisdicción de esta Cámara, en razón de lo previsto en el artículo recientemente citado (esta Sala, *in re*: "*Inser SA (TF 30108-I) SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 14.116/2022, del 11/8/2022).

En el supuesto previsto en la norma en comentario, los agravios en esta especie de recurso deben formularse teniendo en cuenta que lo que corresponde conocer y decidir a este Tribunal, en principio y como regla general, es: a) si existió violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, y b) acerca del fondo del asunto, tener por válidas las conclusiones de dicho tribunal sobre los hechos probados. Es decir, los agravios del apelante deben estar centrados, como regla general, en cuestiones de derecho (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Golden Penaut Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 72.680/2018, del

9/5/2019; "*Arusa, Vicente Eduardo (TF 23735-I) c/ DGI s/ Apelación*", Causa Nº 23.090/2012, del 12/11/2013).

En tal orden de exposición, esta Cámara ha tenido ocasión de enfatizar el carácter limitado del citado recurso, razón por la cual cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (cfr. Sala I, *in re*: "*Merlino Automotores S.A.*", del 12/3/2009; Sala II, *in re*: "*Frigorífico Marejada S.A.*", del 29/12/2009; Sala IV, *in re*: "*Agropecuaria Laishi S.A.*", del 15/4/2010; esta Sala, *in rebus*: "*Mueblería Torca SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 80.005/2018, del 20/2/2020; "*Del Buono, Jorge Luis*" del 15/3/2007; entre muchos otros).

Ahora bien, sin perjuicio de ello, tal principio cede no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad en la apreciación de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*CLK SA (TF 36588-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 12.113/2021, del 9/8/2022; "*Boccuti, Antonio Miguel c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 5.864/2014, del 6/11/2014; Sala V, *in re*: "*Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c/ DGI*", Causa Nº 35.379/10, del 21/3/2011).

Si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*CLK SA*" y "*Golden Penaut Argentina SA*", ya citados).

En este sentido, lo que se encuentra sometido a conocimiento de esta Sala 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 sólo cabe confirmar la decisión recurrida (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Kimberly Clark SA (TF 36115-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 17.550/2021, del 13/4/2022; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/ DGI*", Causa Nº 72.673/2018, del 7/5/2019; "*Cuatro Esquinas SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 13.104/2018, del 14/3/2019; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/ DGI*", Causa Nº 83.620/2016, del 16/10/2018; "*Salas, Fernando Martín c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 82.591/2015, del 10/4/2018; "*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/ DGI*", Causa Nº 18.124/2016, del 14/9/2017; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/ DGI*", Causa Nº 4.502/2014, del 29/9/2014; "*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*", Causa Nº 27.409/2012, del 31/10/2012; entre otros; doctrina de Fallos: 326:2987; 332:357; y 334:249).

VI. Inexistencia de arbitrariedad en la decisión del Tribunal Fiscal.

En este entendimiento, cabe precisar que en su pronunciamiento, el Tribunal Fiscal confirmó las resoluciones que determinaron el impuesto a las ganancias, al valor agregado y a las ganancias –salidas no documentadas–, así como la imposición de multas y los intereses resarcitorios.

Para decidir de ese modo, analizó el informe final de inspección respecto de los diversos proveedores los cuales la AFIP consideró apócrifos. En este sentido, tuvo en cuenta que la AFIP había

#37494374#397887878#20240116133942040

obtenido datos de los mencionados proveedores: Sitabel SRL; Salaverri Héctor Rodolfo; Marmet SRL; e Industrias Bulonmet SCA. En esta línea, adujo que se había impugnado la integración del rubro costo de las facturas de ciertos proveedores (Industrias Bulonmet SCA, MARMET SRL y Sitable SRL) y que respecto del proveedor Salaverri Héctor, también se habían impugnado dichos costos, toda vez que la actora no había aportado documental de respaldo de las operaciones. En esta línea, el Tribunal Fiscal ponderó que la actora se había limitado a efectuar un mero análisis individual de las irregularidades detectadas de los proveedores y de las formalidades de las facturas cuestionadas, sin acreditar de modo alguno que dichas operaciones habían sido efectivamente realizadas y por los proveedores que se cuestionaban. En consecuencia, concluyó que las facturas emitidas entre la recurrente y los mencionados proveedores no eran generadoras de consecuencias fiscales, por lo que adecuadamente se habían impugnado.

Al mismo tiempo, el Tribunal Fiscal tuvo en cuenta que en los períodos fiscales 2007 a 2009 el fisco nacional había detectado la presunta existencia de proveedores apócrifos, en particular: Sitabel SRL, Zagaglia Daniel, Mac Donald Alberto, Mataderos Metales SA, Brizuela Gaona Juan, Comeven SRL, Cobron SA, Netpress SA, Industrial Red SA, Papadopulos Rubén, Christon Carlos, Tan Alejandro, Fernández Luciano, Fernández Pedro, Giudice Mariano, Vetrano Carlos, Riolem SRL y Zagaglia Pablo. Luego de detallar la situación de cada uno de ellos, el tribunal aclaró que se le había requerido a la recurrente que aportara la información y documentación respaldatoria de sus operaciones comerciales y se le había consultado cierta información respecto del transporte utilizado para traslado de la mercadería adquirida a dichos proveedores. Precisó que la accionante respondió que no contaba con dicha información ya que la misma era entregada por los proveedores en la empresa. También se le había consultado la

metodología de pago de la empresa para cancelación de facturas, a lo que respondió que se efectuaba a través de cheques propios y/o de terceros conforme órdenes de pago aportadas. Así, indicó que no guardaban valores de terceros que eran entregados y que los datos de su origen eran destruidos luego de 30 días de la fecha de su disposición a cobro. Así las cosas, se arribó a la conclusión que estos proveedores no poseían capacidad económica y/o financiera, o bien solo fueron creados para generar facturación apócrifa y realizar operaciones que la actora quería hacer valer.

Seguidamente, se expidió respecto de los agravios de la parte actora relativos a las determinaciones de oficio practicadas, junto con la prueba documental agregada en las actuaciones administrativas, la prueba informativa, pericial contable y pericial de ingeniería producida en autos.

Así las cosas, en relación al argumento mencionado por la actora referido a que las facturas emitidas por los proveedores citados cumplían con los requisitos formales exigidos por la norma, el tribunal coincidió con el fisco nacional en cuanto había señalado que la jurisprudencia ha marcado reiteradas veces que dicha formalidad es necesaria vincularla con el negocio, es decir que la factura que emite un sujeto debe ser representativa de un bien o servicio. Además, tuvo en cuenta que el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resulta inhábil por sí solo ante la gravedad de los indicios expuestos para tener por acreditada la existencia de las operaciones en cuestión.

Así las cosas, el Tribunal Fiscal, en relación con los agravios de la actora relativos a que para realizar sus actividades comerciales no requerían de estructuras complejas, consideró que no se podía probar la existencia de operaciones con pruebas testimoniales y manifestaciones verbales sin prueba documental, más allá de las facturas que consideraba apócrifas. En esta línea, ponderó que ninguno de los

proveedores impugnados tenía oficinas, ni depósitos de mercaderías, ni lugares de almacenamiento, ni rodados de transporte, y que la mayoría de ellos no habían podido ser encontrados, entre otras cuestiones, cuestiones que no habían sido desvirtuadas por el recurrente en el procedimiento.

A su vez, el Tribunal Fiscal efectuó una análisis detallado de la prueba producida en la causa, en particular, la pericia en ingeniería, la prueba pericial contable, la prueba informativa (tanto a la Dirección General de Aduanas –respecto del proveedor SITABEL SRL– como al Juzgado Federal de 11 Instancia, Secretaría N° 4 de Quilmes). En particular, respecto de la pericia en ingeniería, tuvo en cuenta lo expuesto por el experto de que existen dos tipos de proveedores, los mayoristas de fundiciones de aluminio reciclado y los proveedores de menudeo. Sin embargo, respecto de tres proveedores, tuvo en cuenta que ponderando la variedad y cantidad de materia prima entregada en el período y teniendo en cuenta las características de los proveedores cuestionados, éstos debieron contar con una mínima estructura, para acumular, clasificar, cuantificar y transportar los distintos tipos de material para reciclado. También, valoró la prueba pericial contable.

En este contexto, el tribunal consideró que para poder reconstruir el circuito comercial de las operaciones cuestionadas, había sido correcto el criterio aplicado por el fisco nacional al afirmar que los comprobantes aportados carecían de veracidad jurídica y no demostraban acabadamente que las operaciones habían sido celebradas con los proveedores indicados sino que eran ficticios. Por lo tanto, adujo que era adecuada la conclusión de que tales operatorias irregulares se habían instrumentado con el propósito de disminuir el monto imponible en el impuesto al valor agregado, en el impuesto a las ganancias, y el pago del 35% del impuesto para el caso de salidas no documentadas, ya que no se podía identificar al emisor real de las facturas apócrifas, y que existía una carencia respecto del respaldo documental. A su vez, tuvo en cuenta que

el recurrente no había brindado constancias sobre el pago, el transporte de las mercaderías, o cualquier otro elemento que permitiera desvirtuar el criterio fiscal sobre la inexistencia de las transacciones. Así las cosas, el Tribunal Fiscal consideró que resultaban insuficientes los elementos probatorios reunidos en la instancia administrativa y ante aquel tribunal para demostrar la existencia de las operaciones, ya que se evidenciaba la ausencia de pruebas categóricas y conducentes para desvirtuar la postura fiscal.

En la misma línea, indicó que a lo largo del proceso se habían suscitado otras variables, tales como que la actora no había aportado la documentación o información para demostrar que la mercadería había sido entregada por dichos proveedores cuestionados, ni el transporte utilizado a tales fines. Por el contrario, puso de manifiesto que había proveedores en algunos casos que conforman sociedades, las cuales debían tener una estructura mínima tanto en lo edilicio como en lo económico financiero. El tribunal aclaró que cuando se indicaba "*sin capacidad económica*", se refería a la falta aptitud para representar efectivamente las prestaciones de servicios o venta de bienes que una empresa factura.

A su vez, indicó que la actora no había logrado acreditar que los proveedores impugnados hubiesen realizado las operaciones de venta que aquél les había adjudicado. Al mismo tiempo, adujo que tampoco se había demostrado la operación subsidiariamente, es decir, la entrega de los bienes involucrados, la pertinencia de los insumos en la entrega final del producto, la forma en que se comercializaba y la vinculación con los proveedores. Por lo tanto, concluyó que al no obrar en autos constancias que permitieran tener por acreditada la veracidad del vínculo con las firmas proveedoras en orden a permitir la deducción del costo/gasto en el impuesto a las ganancias y del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, correspondía confirmar el ajuste practicado en dichos tributos.

#37494374#397887878#20240116133942040

Por otro lado, en cuanto a los ajustes practicados en el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas–, el Tribunal Fiscal arribó a la conclusión de que ciertos proveedores no habían podido ser localizados en algunos casos o bien los mismos no poseían la capacidad económica, financiera o estructural que evidenciaran la realización de la operación y, menos aún, la identificación del presunto proveedor. Por lo tanto, consideró que el beneficiario del pago de la operación reflejada en ese comprobante permanecía oculto, generando una salida de fondos no documentada al carecer dicho instrumento de aptitud para individualizar –al tratarse de actos carentes de sinceridad– a su verdadero beneficiario. Así las cosas, al verificarse el presupuesto que hacía a la aplicación del impuesto previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, es decir, un beneficiario oculto, procedía la confirmación del ajuste.

En estas condiciones, se advierte en forma nítida que el recurrente no ha presentado razones de peso que permitan modificar lo decidido, máxime cuando se pretende revertir el juicio del Tribunal Fiscal acerca de los hechos y de la prueba, aspecto que solo resulta revisable para la alzada en supuestos de deficiencias manifiestas o errores en la apreciación de aquellos extremos –como se ha expuesto en el considerando V–, los cuales no se advierten en el caso bajo examen.

En efecto lo decidido por el Tribunal Fiscal se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso, que le permitieron concluir que correspondía confirmar las resoluciones que determinaron el impuesto a las ganancias, al valor agregado y a las ganancias –salidas no documentadas–, así como la imposición de multas y los intereses resarcitorios.

Por todo lo expuesto, corresponde desestimar los agravios de la parte actora y confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal.

VII. Presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio

A su vez, en relación con la carga probatoria respecto de la veracidad de las operaciones, esta Sala ha tenido oportunidad de recordar la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema que sostiene que las resoluciones emanadas regularmente de la Dirección General Impositiva gozan de presunción de legitimidad, por lo que su peculiar naturaleza obliga a tener en cuenta primordialmente las normas que específicamente lo reglan y los principios propios de la rama del derecho a la que pertenece, lo que impide una remisión simplista y mecánica a las normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Estudio de Ingeniería Reyes y Asociados SRL (TF 55108498-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 43.470/2022, del 17/8/2023; "*Viluco SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 54.471/2014, del 11/8/2016).

En virtud de ello, las exigencias derivadas del art. 377 del Código Procesal deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, por lo que no es el Estado quien debe demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asientan dichos actos, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, sino, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (CSJN, Fallos: 328:53 y sus citas; esta Sala, *in rebus*: "*Germaiz SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa Nº 23.131/2016, del 11/6/2019; y "*Food´s Land SA c/ ENAFIP-DGI s/ DGI*", Causa Nº 44.105/13, del 26/12/2017).

De este modo, en virtud de la interpretación armónica de los arts. 12 de la Ley Nº 19.549 y 377 del Código Procesal explicitada precedentemente, cabe precisar que recae sobre el contribuyente la carga de acreditar la veracidad de las operaciones en las que el recurrente intenta justificar la deducción de gastos en el impuesto a las ganancias y/ o el cómputo de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado (arg.

esta Sala, *in rebus*: "*Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ Dirección General Impositiva*", Causa Nº 7795/2008, del 3/4/2012; "*Woolyn SA c/ EN- AFIP DGI- Resol 90/07 RDEX s/ Dirección General Impositiva*", Causa Nº 880/2008, del 18/10/2011; esta Cámara, Sala IV, *in rebus*: "*Recoleta Vesubio SA (TF 30762-I) c/ DGI*", Causa Nº 40567/2011, del 6/3/2012; y "*Granysem SRL (TF 18435-I) c/ DGI*", Causa Nº 43.069/2011, del 14/8/2012).

Por lo tanto, debe señalarse que "*la prueba constituye la actividad procesal encargada de producir el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos y supone un imperativo del propio interés del litigante quien, a su vez, corre el riesgo de obtener una decisión desfavorable en el caso de adoptar una actitud omisiva*" (CSJN, Fallos: 315:2555). En el caso, correspondía a la recurrente probar que había dado cumplimiento a todos los requisitos, formales y también sustanciales, a fin de obtener el reconocimiento de deducción y/o crédito fiscal perseguido; además de aportar prueba conducente para rebatir las conclusiones a las que arribó la demandada (arg. esta Sala, *in rebus*: "*Estudio de Ingeniería Reyes y Asociados SRL*", "*Viluco SA*" y "*Woolyn SA*", ya citados).

En consecuencia, ante las fundadas observaciones efectuadas por el fisco, pesaba sobre la parte actora la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal; y los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las mismas (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Lim Sur SA (TF 24762-I) c/ DGI*", Causa Nº 43.037/2011, del 20/11/2012; "*Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI*", Causa Nº 7.795/08, del 3/4/2012; Sala II, *in re*: "*Toledo*

Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI", causa Nº 32.350/2012, del 29/11/2012).

Ello es así puesto que, cuando como aquí ocurre, el ente recaudador se ha ocupado meticulosamente de demostrar aquellos extremos que tornan carentes de credibilidad a las operaciones invocadas, avalando de tal modo las impugnaciones formuladas a su respecto, no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Constructora Sudamericana SA (TF 64506412-I) c/ DGI*", Causa Nº 60.021/2022, del 26/12/2023; "*Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI*", del 11/9/2012; "*Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento*", del 3/7/2012; en similar sentido, esta Sala, *in re*: "*Viluco SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*" Causa Nº 54.471/2014, del 11/8/2016; Sala I, *in re*: "*Nidera SA*", Causa Nº 41.858/2005, del 20/3/2012; Sala IV, *in re*: "*Agrocomercial Ramallo SA*", Causa Nº 5.341/2015, del 11/8/2015, entre muchos otros).

VIII. Improcedencia de los agravios respecto de las salidas no documentadas

A su vez, cabe recordar que el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias –bajo el título "Salidas no documentadas"– establece: "*Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35 %) que se considerará definitivo*".

Por su parte, el art. 38 dispone que: "*No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes; b) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos –por su monto, etc.– no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario*".

Complementa a dichas normas el art. 55 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias: "*Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 37 de la ley, que recae sobre tales retribuciones. En los casos en que por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontadas en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior* (…)".

En este entendimiento, de la letra del art. 37 de la ley 20.628 surge que la configuración de una salida no documentada requiere inevitablemente la concurrencia de dos elementos: (*i*) la existencia de una erogación o salida de dinero en cabeza del contribuyente, y (*ii*) que la misma carezca de documentación, no probándose por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Este último requisito motivó el dictado del precedente de la Corte Suprema "*Red Hotelera Iberoamericana SA c/ DGI*", del 26/8/2003 (CSJN, Fallos: 326:2987), en el que estableció "*que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación –a los fines de esa norma* [en referencia al artículo 37 citado]– *tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar –al tratarse de actos carentes de sinceridad– a su verdadero beneficiario*" (considerando 18). Ello fue mantenido en las causas "*Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA (TF 20958-I) c/ DGI*", del 31/7/2012; "*Bolland y Cía. S.A. (TF 21122-I) c/ DGI*", del 21/2/2013 y "*Epelco S.A. IECSA S.A. UTE (TF 21554-I) c/ DGI*", del 17/9/2013.

A su vez, en el precedente "*Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI*" del 27/9/2011 (Causa N° I.135.XLV), el Máximo Tribunal, remitiéndose al dictamen de la Procuradora Fiscal, señaló que ambos aspectos –la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación– adquirían una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto previsto en el art. 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Así las cosas, en el caso revocó la sentencia de la anterior instancia en tanto si bien en aquel supuesto habría "*quedado eventualmente acreditada la salida del dinero mas no, como era menester, la individualización de su receptor ni tampoco la real existencia y la materialidad de las operaciones que originaron ese movimiento de fondos*". En la misma línea, expresó que quedaba a cargo del contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no sólo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados (apartado IV del dictamen fiscal al cual remite la Corte; en similar sentido Fallos: 326:2987, "*Red Hotelera Iberoamericana SA*", considerando 17). En el mismo orden de ideas, expresó que el simple acto de cobro bancario no

podía mejorar la suerte de la impugnación basada en la total orfandad probatoria en torno a los referidos servicios concretos que se decían haber prestado (apartado V del dictamen fiscal al cual remite la Corte; en similar sentido, Fallos: 326:2987, "*Red Hotelera Iberoamericana SA*", considerando 10).

De este modo, conforme las constancias acreditadas en autos, no se encuentra de modo alguno acreditado la aptitud de las facturas para demostrar la causa de las operaciones –y erogaciones–, individualizar a los verdaderos beneficiarios, así como la realidad de los servicios prestados.

En virtud de lo expuesto, a la luz de la jurisprudencia de la Corte Suprema citada, corresponde confirmar la sentencia (en similar sentido, esta Sala, *in rebus:*; "*Argenti Lemon SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa Nº 15.517/2019, del 15/12/2019; "*Germaiz SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*", Causa N° 23.131/2016, del 11/6/2019; "*Riedel, Julio Rubén (TF 26512-I) c/ DGI*", Causa N° 22.959/2012, del 23/10/2012).

IX. Validez de las multas impuestas

En lo que respecta a los agravios del actor relativos a la invalidez de las multas aplicadas, cabe señalar que mientras que el art. 45 de la ley 11.683 (t.o 1998) tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la culpa del contribuyente, correspondiéndole a éste probar la eventual causal de excusabilidad de su conducta para quedar exento de pena. A su vez, por el art. 46 se describe una conducta de naturaleza dolosa, que impone al Fisco la carga de acreditar la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Así las cosas, ambas normas no difieren en punto al alcance de la materialidad de la conducta en ellas reprochada, sino que se diferencian sólo en razón del elemento subjetivo, en tanto la segunda

requiere la intencionalidad de esa conducta como presupuesto de procedencia del agravamiento de la pena que ella contempla (cfr. esta Sala, *in rebus*: "*Constructora Sudamericana SA*", ya citado; "*FAC MAT SRL (TF 25828-I) c/ DGI*", Causa Nº 17.835/2013, del 12/9/2013; Sala I, *in re*: "*Ibbilco S.R.L. (TF15683-I) c/ DGI*", Causa Nº 33.493/98, del 5/10/2004, entre muchas otras).

La configuración del ilícito presupone, entonces, no sólo la intención de evadir el pago del impuesto, sino también la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima, desde que no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (cfr. esta Sala, *in re*: "*Constructora Sudamericana SA*", ya citado; esta Cámara, Sala IV, *in re*: "*Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)*", Causa Nº 26.495/06, del 11/3/2008, consid. 4), estableciéndose diversos supuestos en los que se presume, salvo prueba en contrario, que existe dicha voluntad (art. 47 Ley de Procedimiento Tributario).

Si bien es cierto que el dolo no se presume (esta Sala, *in rebus*: "*López Mariana (TF 32308-I) c/ DGI*", Causa Nº 1.602/2013, del 6/8/2013; "*Job Servicios Integrales Para Empresas SA (TF 24542-I) c/ DGI*", Causa Nº 36.678/2012, del 4/2/2014; "*Crecenti, Oscar Daniel (TF 31473-I) c/ DGI*", Causa Nº 27.632/2013,del 4/2/2014, entre otros; ver también, Sala IV, *in re*: "*Ferretería y Cereales SRL c/ DGI*", del 7/3/2006; "*Sánchez Jesús Antonio c/ DGI*", del 8/8/2006; y "*González, Claudio Raúl (TF.22088) c/ DGI*", del 6/2/2007) se debe recordar que una vez probado por el organismo fiscal el hecho descripto en alguna de las presunciones del art. 47, se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, permitiendo, por ende, tener por cierto que se obró en fraude al fisco. Es aquí donde se dispensa al

organismo fiscal de la prueba del dolo presumido, recayendo sobre el contribuyente la prueba de la inexistencia de la intención de defraudar (esta Sala, *in re*: "*Nextel Corp. S.A. (TF 21.389-I) c/ DGI.*", Causa Nº 38.498/04, del 16/5/2008, entre muchos otros).

Así las cosas, el art. 47 de la ley 11.683 dispone que se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: "*a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas* (…); *b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible*".

En este contexto, cabe recordar que por el expediente 34.373-1 se impuso una multa por los períodos fiscales 9/2004 a 1/2005 en el impuesto al valor agregado contemplada en los arts. 46 y 47 inc. a); por el expediente 36.280-I se impuso una multa por los periodos fiscales 2/2004 a 3/2005 en el impuesto a las ganancias salidas no documentadas, conforme art. 46 y 47 inc. b); por el expediente 36.281-I se impuso una multa por los períodos fiscales 2/2004 a 8/2004 en el impuesto al valor agregado contemplada en los arts. 46 y 47 inc. b); por el expediente 36.279-I se impuso una multa por el periodo fiscal 2005 en el impuesto a las ganancias conforme art. 46 y 47 inc. b); por el expediente 42.006-I se impuso una multa por el periodo fiscal 2007 en el impuesto a las ganancias salidas no documentadas, conforme art. 46 y 47 inc. b); por el expediente 42.010-I se impuso una multa por el periodo fiscal 2007 en el impuesto a las ganancias conforme art. 46 y 47 inc. b); y por el expediente 42.013-I se impuso una multa por el período fiscal 2007 en 11 impuesto al valor agregado contemplada en los arts. 46 y 47 inc. b), todo conforme ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

De este modo, una vez probado el hecho que autoriza a presumir el dolo (art. 47 ley 11683) se invierte la carga de la prueba y recae sobre el contribuyente la prueba de la inexistencia de la intención de defraudar, lo cual –a la luz de lo que ha sido hasta aquí expuesto– no se verifica en el caso. Por tal razón, en la medida en que no ha sido adecuadamente rebatida la presunción del dolo en el caso, corresponde confirmar las multas impuestas.

Así las cosas, en virtud de todo lo hasta aquí expuesto, la infracción, en el caso, encuadra en la figura dolosa del artículo 46 de la ley de procedimientos tributarios, toda vez que se encuentran acreditadas las presunciones *iuris tantum* que establecen los incisos a) y b) del art. 47 de la ley 11.683 acerca de la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, y que la actora no ha opuesto argumentos defensivos concluyentes, ni aportado pruebas relevantes a fin de rebatir la imputación dolosa.

X. Costas

Atento al resultado del recurso, y teniendo en cuenta que no existen razones que ameriten apartarse del principio general de la derrota, corresponde imponer las costas de alzada a la parte vencida en autos (art. 68, primer párrafo, del Código Procesal).

Por las razones expuestas, **SE RESUELVE:** rechazar el recurso interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios; con costas de alzada a la vencida (arts. 68, primer párrafo, del Código Procesal).

Conociendo el recurso de apelación deducido contra la regulación de honorarios en los puntos 2 y 5 de la parte resolutiva de la sentencia apelada, y teniendo presente la naturaleza, resultado y monto del asunto, la calidad y eficacia de la tarea profesional y las tres etapas cumplidas, CONFIRMAN los honorarios de la dirección letrada y

representación de la parte demandada (arts. 6, 7, 9, 37 y 38 del arancel de abogados y procuradores; y 16, 19, 21 y 29 de la ley 27.423).

Por las tareas de alzada, sobre pautas análogas a las enunciadas y considerando, además, el resultado del recurso, SE ESTABLECEN los emolumentos de la dirección letrada y representación de la parte demandada –Dra. Anouk Iardelevsky–, en 101 UMA, que equivalen –a la fecha– a la suma de $3.086.762 (arts. 16, 19, 20, 21, 29, 30 y 51 de la ley 27.423; resolución 3369/23).

Por otra parte, teniendo en cuenta la calidad y eficacia de la tarea profesional desarrollada, SE CONFIRMAN los honorarios fijados en los puntos 3 y 4 de la parte resolutiva de la sentencia del 11/8/2022, a favor del perito contador Rafael de Luca y del perito ingeniero Julio Torreta.

Hágase saber que, en caso de que el profesional beneficiario acredite –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).

A los fines del art 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ CARLOS MANUEL GRECCO

Fecha de firma: 02/02/2024
Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#37494374#397887878#20240116133942040