Expte. CAF 563/2024/CA1: "**TELEXTORAGE S.A. (TF 105903394-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

MEC Buenos Aires, de octubre de 2024.

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Sumario de los hechos del caso

En 2019, la Administración Federal de Ingresos Públicos ("AFIP") dictó diversas resoluciones mediante las cuales determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado y a las Ganancias —Salidas no Documentadas— y, en consecuencia, le impuso a Telextorage S.A. las multas correspondientes por los tributos dejados de ingresar, con más los intereses resarcitorios. Contra esos actos administrativos, la empresa interpuso recursos ante el Tribunal Fiscal de la Nación, que —en lo sustancial— fueron rechazados, a excepción de lo atinente a la graduación de las sanciones.

II. Sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación

Mediante pronunciamiento del 18/8/2023, la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación —por mayoría— **confirmó** las resoluciones 87, 88 y 89/2019 a través de las cuales la AFIP había determinado de oficio la materia imponible en el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias —Salidas no Documentadas— e Impuesto a las Ganancias por los periodos fiscales 10/2014 a 12/2014, 11/2014 y 12/2014 y 2014, respectivamente, con más sus intereses. Por su parte, también **confirmó parcialmente las multas** aplicadas en las dos primeras resoluciones, en los términos de los artículos 46 y 47, inciso b y d, de la ley 11.683, aunque redujo su monto al mínimo legal.

En primer término, tras realizar una reseña de las actuaciones administrativas —y, sobre todo, de las tareas de fiscalización desarrolladas en sede de la Administración—, toda vez que la recurrente había planteado la nulidad del procedimiento sobre la base de distinguir facturación apócrifa y proveedores inexistentes —aspectos que, a su criterio, no podían ser equiparados—, precisó que los ajustes determinados por el Fisco se habían sustentado en el carácter apócrifo de los proveedores Plus Management S.R.L. y Sur Motor Sport S.R.L., lo

que implicaba —en definitiva— poner en tela de juicio la facturación que a ellos se les había atribuido.

Sentado ello, descartó la procedencia de la nulidad sin que existiera un vicio que llevara al incumplimiento del propósito perseguido por las normas y que pudiera dar lugar a la indefensión. Entonces, destacó que las nulidades procesales sólo eran admisibles en la medida en que se indicaran las defensas que el impugnante se había visto privado de oponer. Por lo demás, advirtió que no existían elementos que permitieran concluir que el accionar del organismo fiscal se hubiera apartado del ordenamiento jurídico positivo.

En cuanto al fondo de la cuestión, resaltó que la impugnación de los proveedores había sido adecuadamente ponderada por el Fisco Nacional. Concretamente, indicó que había demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios —graves y precisos— susceptibles de configurar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y la efectiva realización de las operaciones por parte de los proveedores involucrados en la causa.

A los fines de examinar la regularidad de la facturación, partió de la base de que correspondía a la firma actora acreditar la verdad de sus dichos, esto es, de la existencia de sus proveedores y de que ellos habían llevado a cabo las operaciones consignadas en las respectivas facturas. Sobre esa premisa, sostuvo que, si bien la DGI no podía colocar en cabeza del contribuyente una obligación fiscal de control a título de deber delegado o sustitutivo de las propias, lo cierto era que el Fisco había reunido indicios suficientes para dudar acerca de que los proveedores impugnados hubieran realizado las correspondientes operaciones. Por lo tanto, recaía sobre la recurrente la carga de la prueba para demostrar lo contrario.

Efectuadas esas consideraciones de índole preliminar, el Tribunal Fiscal analizó los ajustes practicados en materia de **Impuesto al Valor Agregado**. Sobre el punto, destacó que —conforme a su jurisprudencia— no procedía el cómputo del crédito fiscal en base a la mera facturación, sino que debía serlo por las operaciones descriptas en las facturas. Ello, por cuanto era la real "efectivización" de esas operaciones lo que fundamentaba el sistema del Impuesto

al Valor Agregado. Desde esa base, señaló que, si se admitiera que la sola emisión de la factura relativa a bienes inexistentes pudiese dar lugar al nacimiento del hecho imponible, podría originarse un crédito fiscal en favor del "comprador" que, al no corresponder al fenómeno plurifásico no acumulativo propio del impuesto, debería ser satisfecho por la Administración tributaria con prescindencia del correlativo proceso generador de riquezas.

De tal modo, afirmó que, arribado al convencimiento sobre la imposibilidad de que los proveedores cuestionados hubieran podido efectuar las operaciones que motivaron la facturación, resultaba lógico que se la observara por la falta de confianza resultante de esa documentación. Consideró que existían concretas y graves impugnaciones sobre aspectos sustantivos susceptibles de poner en duda que Plus Management S.R.L. y Sur Motor Sport S.R.L. hubieran sido los verdaderos proveedores de los servicios involucrados en el crédito fiscal controvertido. Entendió que la recurrente no podía haberse limitado a afirmar que los indicios colectados no le eran imputables o que no le correspondía verificar el domicilio comercial de sus proveedores.

En definitiva, concluyó que la actora no podía pretender demostrar la existencia de las operaciones a partir de la sola emisión de las facturas por el proveedor cuestionado, sino que debió haber aportado elementos probatorios tendientes a acreditar la materialidad —y no su sola instrumentación — de las operaciones realizadas con los aludidos proveedores. Ello, en la medida en que, atento la gravedad de los indicios detectados, el mero cumplimiento de los recaudos formales de facturación no eran suficientes para tener por acreditada la existencia de las operaciones en ciernes.

Respecto a las **Salidas no Documentadas**, señaló que, más allá de la carencia absoluta o la simple falencia en la documentación que hiciera presumir su falsedad, debía analizarse si el pago era real (pero no deducible ni generador de crédito fiscal) o directamente simulado. Afirmó que la existencia de un comprobante por una erogación falsa equivalía a no tener ninguno, por lo que no podría identificarse, en tal caso, al receptor de dicho pago. Desde este punto de vista, indicó que, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Suprema, era

posible concluir que la ausente o defectuosa documentación de una erogación tenía virtualidad para dar nacimiento a la obligación de pagar el gravamen en los términos del artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Por lo tanto, concluyó que, toda vez que no existían elementos que permitieran identificar al verdadero beneficiario de las erogaciones, cabía confirmar el ajuste determinado por el Fisco en concepto de salidas no documentadas.

Con relación a los ajustes efectuados en razón de **Impuesto a las Ganancias**, sostuvo que la recurrente no había podido acreditar que los presuntos proveedores hubieran prestado los servicios que motivaron la facturación impugnada. Advirtió que no había logrado demostrar —por ejemplo, mediante presupuestos o contratos— un circuito administrativo y financiero que permitiera inferir que las operaciones habían sido efectivamente realizadas ni que lo habían sido a los valores consignados en las respectivas facturas. En particular, señaló que las fotografías y los testimonios incorporados a la causa, en forma aislada, no eran suficientes para concluir su concreta identificación, en conceptos y valores, a los servicios facturados y no a otros.

En lo atinente a los **intereses**, puso de resalto que los de carácter resarcitorio constituían una indemnización debida al Fisco por la mora en que el contribuyente o responsable había incurrido en la cancelación de sus obligaciones. Descartó la oposición formulada en base a la inexistencia de una mora culpable y, por consiguiente, confirió los intereses resarcitorios calculados en los actos administrativos apelados.

Con relación a la **multa impuesta por la resolución 87/2019**, aplicada con fundamento en los artículos 46 y 47, incisos b y d, de la ley 11.683, conforme surge del voto del vocal Porporatto —al que adhirió el vocal Magallón —, el Tribunal Fiscal dejó sentado que, para ello, el ente recaudador debía demostrar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Destacó que, a los fines de probar la configuración de ese elemento subjetivo, el legislador había establecido una serie de hechos cuya verificación permitía presumir la existencia de la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones

maliciosas y, en consecuencia, tener por cierto el accionar en fraude al Fisco. Sobre esta base, entendió que la actora había incurrido en una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer la materia imponible, circunstancia que —más allá de haberse acreditado por vía de presunciones— surgía de manera manifiesta de la conducta asumida por la recurrente, quien desplegó una trama que tuvo por objeto inducir a engaño al organismo recaudador. Por lo tanto, confirmó la multa aplicada, aunque, en atención a que la autoridad administrativa no había realizado una concreta valoración de los hechos que justificaron su graduación en tres veces el impuesto omitido, redujo su *quantum* al mínimo legal previsto en el artículo 46 de la ley 11.683.

Por su parte, tal como surge del voto del vocal Pérez —al que adhirió el vocal Porporatto—, la mayoría del Tribunal confirmó la **multa aplicada mediante la resolución 88/2019**. Al respecto, indicó que el instituto previsto en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias es un tributo que debe ser ingresado por quien hace la erogación y que, conforme a la jurisprudencia de la Corte federal, la carencia o falencia de su documentación hace nacer la obligación de pagarlo, siendo su incumplimiento pasible de las sanciones establecidas en la ley 11.683. En términos sustancialmente análogos a los expuestos en el párrafo anterior, sobre la base del régimen de presunciones previsto en el artículo 47 de la ley 11.683, tuvo por acreditada la maniobra o el ardid deliberado para detraer la materia imponible. No obstante confirmar la multa, también se redujo su monto al mínimo legal por no haberse hecho en sede administrativa una adecuada valoración de las circunstancias que llevaron a graduarla en tres veces el importe omitido.

En este escenario, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones determinativas del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias y salidas no documentadas, con más sus intereses resarcitorios, así como las multas allí aplicadas, pero con la reducción al mínimo legal. Ello, con costas, salvo en la proporción en que se redujo la multa, aspecto por el que se distribuyeron en el orden causado.

III. Agravios de la actora

Expte. CAF 563/2024/CA1: "**TELEXTORAGE S.A. (TF 105903394-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

Contra esa decisión, **Telextorage S.A.** interpuso recurso de apelación el 28/9/2023 y expresó agravios el 20/10/2023, los que fueron contestados por el Fisco con fecha 28/11/2023.

En su memorial, el recurrente sostiene:

(i) que el pronunciamiento apelado se limita a transcribir los argumentos del Fisco sin considerar los alcances de las tareas de fiscalización ni valorar las probanzas producidas en sede administrativa. Entiende que la sentencia no resulta una derivación razonada del derecho vigente y de las constancias de la causa por cuanto se fundó en expresiones vagas y ambiguas, insuficientes para arribar a la certeza necesaria que debe existir para concluirse del modo que se hizo. En ese sentido, señala que el Tribunal Fiscal omitió ponderar que "*tomó todos los recaudos establecidos para asegurar la validez de la documentación presentada por el proveedor y del propio proveedor…*" y que, por el contrario, no le exigió al ente recaudador "*la acabada demostración de haber realizado todos los esfuerzos que le permiten sus amplias facultades legales, para identificar a los proveedores cuestionados*".

(ii) que demostrar la existencia de sus proveedores y la realización de las operaciones consignadas en la documentación cuestionada constituye "*una carga difícil de producir luego de varios años de realizadas las operaciones*", pero que, sin perjuicio de ello, "*acreditó que la totalidad de las facturas respondieron a operaciones verdaderas, llevadas a cabo con anterioridad al cuestionamiento de los proveedores por parte de la administración tributaria*". En particular, destaca que, por un lado, demostró que Plus Management S.R.L. "*tuvo a cargo la organización y realización de la reunión de fin de año de 2014…*" y que, por el otro, acreditó la relación de Sur Motor Sport S.R.L. "*con la gestión de la sponsorización* [sic] *deportiva del señor Roberto Alejandro Naivirt (piloto), su vehículo, copiloto y estructura deportiva que participó en la competencia automovilística internacional de residencia denominada Rally Dakar…*".

(iii) que los indicios reunidos por el organismo fiscal resultan "*insuficientes para dudar de la realización de las operaciones por los*

proveedores impugnados", pues se encuentran vinculados a "*la falta de ubicación de los domicilios fiscales de los mismos entre dos y tres años después de realizadas las operaciones, y el ingreso a la base apoc también varios años después de realizadas…*". Agrega que la inexistencia de bienes inmuebles o muebles registrables, así como empleados en relación de dependencia, no son cuestiones que le corresponde investigar en cada operación comercial que lleva a cabo puesto que "*no le resulta relevante si una agencia de publicidad o una empresa de catering tienen local propio o alquilan ó se trasladan en vehículos propios o en taxi o uber…*".

(iv) que, si bien ofreció todas las pruebas a su alcance, el Tribunal Fiscal rechazó la producción de muchas. Señala que las probanzas producidas, que acreditan la veracidad de las operaciones y la prestación por los proveedores, no fueron valoradas en el pronunciamiento apelado.

(v) que, respecto a los ajustes en concepto de Impuesto al Valor Agregado, "*se ha formado el convencimiento de* [la] *realizar tales operaciones*" pese a que en las presentes actuaciones se acreditó su efectiva realización por parte de los proveedores impugnados. Entiende que los indicios reunidos por el Fisco fueron "*arbitrariamente seleccionados por la propia administración que deja de lado las otras pruebas obtenidas…*". Indica que no ha pretendido probar la existencia de las operaciones solamente a través de las facturas, sino que —a tal fin— ofreció diversos medios probatorios cuya producción fue rechazada. Por lo demás, señala que, no obstante ello, la prueba producida acredita "*la realidad y sustancia de las operaciones*"; en particular, que Plus Management S.R.L. prestó el servicio de catering para la reunión de fin de año, y que Sur Motor Sport S.R.L. cumplió con el patrocinio deportivo contratado.

(vi) que, con relación al ajuste correspondiente a las salidas no documentadas, afirma que procede aplicar lo resuelto por la Sala II de esta Cámara y por la Corte Suprema en las causas "*Nestlé Argentina S.A.*" y "*La Segunda Aseguradora ART*" en sus sentencias del 27/6/2023 y 12/9/2023, respectivamente. Al respecto, sostiene que cumplió con todos los recaudos que allí

se expusieron para individualizar a los proveedores y acreditar la realidad y sustancia de sus operaciones.

(vii) que, en lo atinente a los ajustes por el Impuesto a las Ganancias, en consonancia con el voto disidente, "*la deducción del gasto resulta procedente, toda vez que se encuentra debidamente acreditada la efectiva prestación de servicios, mediante diversos medios probatorios*".

(viii) que cabe dejar sin efecto el cálculo de los intereses resarcitorios ordenados en los actos administrativos cuestionados.

(ix) que el Tribunal Fiscal de la Nación aplicó las presunciones establecidas en el artículo 47 de la ley 11.683 para concluir la existencia de una maniobra o ardid deliberado, pero sin individualizar el inciso pertinente. En ese orden de ideas, afirma que "*no se configura el elemento material de defraudación al fisco*" ni "*el elemento subjetivo, es decir el dolo que la norma requiere…*". En ese entendimiento, señala que "*el ente fiscalizador debió individualizar la presunción de dolo que aplica y además probar el soporte fáctico de la presunción de dolo…"*. Añade que la presunción prevista en el artículo 47, inciso d, de la referida ley resulta improcedente "*toda vez que si bien la ley 11.683 habilita al fisco a presumir el dolo, de ningún modo es posible presumir también el soporte fáctico sobre el cual imperiosamente debe basarse la presunción dolosa ya que de no ser así se estaría edificando una presunción en base a otra, lo cual resulta una construcción reñida con la juridicidad*". Concluye que la falsedad atribuida a la documentación emitida por los proveedores "*no es más que una presunción y como tal no puede ser usada para fundar las presunciones de dolo…*".

IV. Antecedentes de la controversia

A través de la **resolución 87/2019**, la DGI impugnó la declaración jurada presentada por la firma actora por el Impuesto a las Ganancias respecto del *periodo fiscal del año 2014* y, en consecuencia, determinó oficiosamente, con carácter parcial y por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación impositiva de la contribuyente con relación al mencionado tributo por un monto que, efectuadas las retenciones y percepciones

Expte. CAF 563/2024/CA1: "**TELEXTORAGE S.A. (TF 105903394-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

pertinentes, alcanzaba los $192.562,5. Sobre esa base, el Fisco Nacional le aplicó una multa cuya graduación fue establecida en tres veces el importe del gravamen evadido, resultando un total de $586.687,5.

Por medio de la **resolución 88/2019**, la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo resolvió determinar de oficio con carácter parcial, por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación impositiva de la actora con relación al Impuesto por Salida no Documentadas —artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias—, por las erogaciones efectuadas en los *meses de noviembre y diciembre de 2014* en un monto de $228.847,5. En consecuencia, se le impuso la obligación de ingresar ese importe y, asimismo, se le aplicó una multa graduada en *tres veces el monto total* del tributo evadido, equivalente a $668.642,5, en los términos de los artículos 46 y 47, inciso d, de la ley 11.683.

Finalmente, mediante la **resolución 89/2019**, el Fisco impugnó las declaraciones juradas presentadas por Telextorage S.A. por el Impuesto al Valor Agregado, respecto de los *periodos fiscales de octubre a diciembre de 2014* y, por consiguiente, determinó de oficio, con carácter parcial y por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación impositiva de la empresa con relación al aludido tributo por un monto de $881.319,94.

Los actos administrativos cuestionados se fundaron —en lo sustancial— en que, concluidas las tareas de fiscalización tendientes a individualizar a los proveedores que habrían llevado a cabo las operaciones documentadas en las facturas observadas, "*los hechos recogidos de las verificaciones llevadas a cabo generan suficiente grado de certeza, precisión y concordancia de que las sociedades precitadas no han realizado las operaciones comerciales registradas y declaradas por Telextorage S.A. como gastos*".

Con relación a lo invocado por la recurrente en el sentido de que no se habría aportado prueba sobre la falta de realización de las operaciones comerciales criticadas, precisó que "*la fiscalización actuante realizó diversas tareas en el marco de la auditoría efectuada y del resultado de las mismas surgieron una serie de indicios comprobados, precisos y graves que analizados*

concomitantemente unos con otros llevaron a poner reparos respecto de las operaciones que darían cuenta las facturas observadas". Por lo demás, la Administración puso de resalto que la firma no había ofrecido elementos probatorios que permitieran demostrar "*la efectiva realización de las operaciones observadas, siendo ella la que debió haberla aportado ya que es quien se encuentra en mejores condiciones de hacerlo, con la consecuencia de tener por no acreditados los extremo alegados*".

Por otra parte, también destacó que las anomalías detectadas no se trataban de simples imperfecciones en los comprobantes, sino que, por el contrario, eran "*hechos sustantivos de importancia y entidad como ser: las sociedades no pudieron ser ubicadas en ninguno de sus domicilios declarados e, inclusive, en algunos domicilios declarados manifestaron desconocerlas, no se pudo constatar a los socios de las firmas, no poseen bienes registrables que permitan llevar a cabo las operaciones comerciales bajo estudio…*".

Además, indicó que la fiscalización efectuada se dirigió contra los presuntos proveedores y permitió concluir que no contaban con la capacidad necesaria para desarrollar los servicios facturados a la actora. Aclaró que "*no se le imputa a Telextorage S.A. responsabilidad por los eventuales incumplimientos fiscales que pudieran haber cometido las sociedades cuestionadas ni se le pida que exija de las mismas una correcta conducta fiscal, sino que… se le imputa responsabilidad por no haber ingresado el Impuesto por las Salidas no Documentadas*", "*por haber deducido gastos*" y "*por haber computado créditos fiscales*" sin poder probar "*la efectiva prestación de las operaciones comerciales que los originaron*".

Al respecto, señaló que "*la mera existencia de un instrumento no es apto para determinar cu*[á]*l fue la contraprestación que la empresa actora recibió ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos*". En ese sentido, con relación a la prueba documental acompañada por la demandante —consistente en las constancias de validez de comprobantes emitidos por las firmas observadas—, afirmó que "*la validez formal de los comprobantes emitidos, de modo alguno*

demuestran la efectiva realización de las operaciones objetadas habida cuenta que las autorizaciones otorgadas por este Organismo se efectúan como consecuencia de la realización de controles formales y recién como consecuencia de efectivas tareas de fiscalización… se encuentra en condiciones de establecer si un contribuyente tiene, por ejemplo, capacidad operativa para efectuar las operaciones alegadas, situación que no se verifica en el caso de autos".

Sostuvo que se había detectado un conjunto de elementos concretos y razones que, junto con la falta de prueba por parte de la interesada que permitiera demostrar la efectiva prestación de los servicios observados, permitía concluir que los comprobantes en ciernes carecían de validez para respaldar las operaciones cuestionadas. En definitiva, entendió que la actora "*no ha logrado aportar prueba válida, fehaciente y de entidad suficiente que acredite la veracidad de las operaciones comerciales en cuestión*".

V. La cuestión controvertida

En ese escenario, la cuestión sometida a conocimiento de esta Alzada consiste en determinar: ***(i)*** si los proveedores Sur Motor Sport S.R.L. y Plus Management S.R.L. efectivamente realizaron las operaciones comerciales consignadas en la documentación observada y registradas como gastos por la firma actora; ***(ii)*** si, a tales efectos, las verificaciones efectuadas en sede administrativa resultan idóneas para generar convicción acerca de que esas sociedades no desarrollaron las operaciones registradas por Telextorage S.A., consistentes en servicios de publicidad en el Rally Dakar y de organización y planeamiento de fiesta de fin de año; y ***(iii)*** si se ha configurado el elemento subjetivo necesario para la aplicación de la multa establecida en el artículo 46 de la ley 11.683 —cuya graduación en el mínimo legal no ha sido cuestionada por la DGI—, lo que requiere examinar si, en el caso, las presunciones invocadas por el Fisco y previstas en el artículo 47 de la aludida ley —en particular, incisos b y d— resultan suficientes para ello.

VI. Alcances del pronunciamiento

En forma preliminar, es necesario advertir que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir al recurrente en todas y cada una de las cuestiones

y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y basten 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, entre otros; esta Sala, *in re*: "*ACIJ c/ EN-Ley 24240 – Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", sentencia del 29/5/2008; "*Multicanal S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (actas 2600/09 y otras) s/ amparo ley 16.986*", sentencia del 21/5/2009; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN-Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", sentencia del 21/10/2010; "*CPACF – Inc Med (2-III-11) c/ BCRA – Comunicación 'A' 5147 y otro s/ proceso de conocimiento*", sentencia del 18/4/2011; "*Nardelli Moreira, Aldo Alberto c/ EN-DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975– (S02: 9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", sentencia del 25/8/2011; "*Rodríguez, Rubén Omar c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", sentencia del 7/8/2014; "*Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", sentencia del 7/5/2015; "*Araujo Medina, Alexander Havier c/ EN-M Interior OP y V – DNM s/ recurso directo DNM*", sentencia del 27/4/2018; "*D'Alessandro, Jorge Héctor (TF 33405-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 49.332/2015, sentencia del 2/5/2024).

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

Los agravios de la recurrente —en esencia— se centran, por un lado, en cuestionar la valoración que hizo el Tribunal Fiscal de la Nación respecto de los elementos probatorios considerados en sede administrativa para poner en tela de juicio la efectiva realización de las operaciones comerciales registradas en las facturas emitidas por las firmas Sur Motor Sport S.R.L. y Plus Management S.R.L.; y, por el otro, en criticar que ese órgano jurisdiccional no ponderó que, mediante su actividad probatoria, había logrado demostrar la veracidad de la prestación de servicios, así como su materialización por los aludidos proveedores.

Ello exige poner de resalto que el recurso previsto en el artículo 86, inciso b, de la ley 11.683 le confiere un carácter limitado a la revisión que le

Expte. CAF 563/2024/CA1: "**TELEXTORAGE S.A. (TF 105903394-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

corresponde efectuar a esta Alzada, quedando —como regla— excluido de su alcance el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos fácticos (cfr. CSJN, *Fallos*: 300:985, considerando 5º; 326:2987, considerando 9º; 328:3048, considerando 11; 332:357, considerando 8º; 334:249, considerando 7º; 336:1668, considerando 8º; 338:168, considerando 6º; 340:1513, disidencia de los jueces Highton de Nolasco y Rosenkrantz, considerando 15; 347:216; "*Tecpetrol S.A. (TF 27621-I) c/ DGI*", causa CAF 32.366/2012/CS1, sentencia del 23/11/2017, considerando 9º; "*ADM Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa CAF 29.982/2017/1/RH1, sentencia del 28/10/2021, apartado III del dictamen de la procuración general al que la Corte Suprema remite).

En este orden de ideas, atento el contenido de los agravios, cabe advertir que el análisis de las cuestiones planteadas por el apelante requiere la revisión de cuestiones de hecho y prueba ajenas, por regla general, a la jurisdicción de esta Cámara, en razón de lo previsto en el artículo citado en el párrafo precedente (esta Sala, *in re*: "*Inser S.A. (TF 30108-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 14.116/2022, sentencia del 11/8/2022; "*Du Pont S.R.L. –TF 36201-I– c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 29.657/2023, sentencia del 11/6/2024;). De tal modo, la valoración efectuada por el Tribunal Fiscal, por tratarse de una cuestión de hecho y prueba cuya apreciación forma parte de las facultades de ese órgano, excede la jurisdicción de esta Alzada atento el limitado alcance previsto por la ley para el recurso deducido, principio del que sólo procedería apartarse cuando se verificara un error o arbitrariedad suficiente de magnitud suficiente para ello (esta Cámara, Sala IV, "*Pex S.R.L. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 6400/2016, sentencia del 28/6/2016).

Así, 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: ***(i)*** si existió violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal; y ***(ii)*** acerca del fondo del

asunto, tener por válidas las conclusiones ese órgano jurisdiccional sobre los hechos probados. Es decir, los agravios deben estar centrados —como regla— en cuestiones estrictamente de derecho (cfr. esta Sala, *in re*: "*Arusa, Vicente Eduardo (TF 23735-I) c/ DGI s/ apelación*", causa 23.090/2012, sentencia del 12/11/2013; "*Golden Penaut Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 72.680/2018, sentencia del 9/5/2019; "*Ingiba S.R.L. (TF 52895207-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 10.959/2023, sentencia del 19/3/2024).

En tal contexto, esta Cámara ha enfatizado el carácter limitado del recurso, razón por la que, en principio, cabe estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (cfr. esta Sala, *in re*: "*Mueblería Torca S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 80.005/2018, sentencia del 20/2/2020; Sala I, *in re*: "*Merlino Automotores S.A.*", sentencia del 12/3/2009; Sala II, *in re*: "*Frigorífico Marejada S.A.*", sentencia del 29/12/2009; Sala IV, *in rebus*: "*Agropecuaria Laishi S.A.*", sentencia del 15/4/2010, entre muchos otros).

Ahora bien, como se adelantó, este 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 su apreciación. 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 la conclusión a la que arribó el Tribunal Fiscal al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, *in re*: "*Boccuti, Antonio Miguel c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 5864/2014, sentencia del 6/11/2014; "*CLK S.A. (TF 36588-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 12.113/2021, sentencia del 9/8/2022). De tal modo,

Por lo tanto, si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba examinadas por el Tribunal Fiscal de la Nación, resulta menester que —para ello— demuestre que esa valoración resultó arbitraria o irrazonable

Expte. CAF 563/2024/CA1: "**TELEXTORAGE S.A. (TF 105903394-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

(esta Sala, *in re*: "*Ruemen Tecnología S.A. (TF 111425070-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 9016/2023, sentencia del 28/11/2023; "*Albo ASIP S.A. (TF 29026-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 20.431/2018, sentencia del 7/5/2024, entre muchos otros).

En consecuencia, atento la delimitación del *thema decidendum* efectuada en el considerando V, la cuestión sometida a conocimiento de esta Sala exige verificar, con carácter preliminar, si existen *deficiencias manifiestas* en la forma en que el Tribunal Fiscal valoró los hechos y las pruebas involucradas en las presentes actuaciones. Ello, en la medida en que, cuando lo decidido por ese Tribunal se encuentra sustentado en la adecuada ponderación del conjunto de elementos probatorios incorporados al proceso, sólo cabe confirmar la decisión recurrida (cfr. CSJN, *Fallos*: 326:2987; 332:357 y 334:249; esta Sala, *in re*: "*La Luguenze S.R.L. (TF 34584-I) c/ DGI*", causa 27.409/2012, sentencia del 31/10/2012; "*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34584-I) c/ DGI*", causa 4502/2014, sentencia del 29/9/2014; "*Frigorífico Pilcomayo S.R.L. (TF 24222-I) c/ DGI*", causa 18.124/2016, sentencia del 14/9/2017; "*Salas, Fernando Martín c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 82.591/2015, sentencia del 10/4/2018; "*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33113-I) c/ DGI*", causa 83.620/2016, sentencia del 16/10/2018; "*Cuatro Esquinas S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 13.104/2018, sentencia del 14/3/2019; "*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías S.A. (TF 40985-I) c/ DGI*", causa 72.673/2018, sentencia del 7/5/2019; "*Kimberly Clark S.A. (TF 36115-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 17.550/2021, sentencia del 13/4/2022. En igual sentido, esta Cámara, Sala IV, "*Coarco S.A. – Dycasa S.A. – Mako SACIFIA – UTE (TF 73136426-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 11.341/2021, sentencia del 23/9/2021).

En definitiva, cuando el recurrente se agravia del pronunciamiento del Tribunal Fiscal sobre la base de una diferente valoración de los hechos y las pruebas, es indispensable demostrar la arbitrariedad o el error

manifiesto en la apreciación realizada para arribar a la decisión que aquí se cuestiona.

VIII. 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, aunque reducidas al mínimo legal.

Para decidir de ese modo, procede recordar que analizó los resultados de las tareas de fiscalización llevadas a cabo por el Fisco Nacional, de las que se surgía la existencia diversas anomalías con relación a dos proveedores que consideró inhábiles para la efectiva realización de las operaciones comerciales registradas en la documentación observada. Esas irregularidades —a criterio del órgano jurisdiccional— constituían indicios comprobados, graves y precisos para presentar reparos acerca de que esas operaciones hubieran sido realmente llevadas a cabo por los proveedores en ciernes y, por consiguiente, acerca de la validez de las facturas, siendo Telextorage S.A. quien debía demostrar lo contrario.

Sobre esa base, indicó que la actora pretendía probar la existencia de las operaciones simplemente a partir de la emisión de las mismas facturas cuestionadas o del hecho de que los presuntos proveedores se encontraban debidamente inscriptos, lo que era claramente insuficiente para demostrar la materialidad —y no la mera instrumentación— de esas operaciones y, por ende, rebatir los argumentos expuestos en sede de la Administración. Al respecto, señaló que, ante la gravedad de los indicios recolectados por el Fisco Nacional, el solo cumplimiento de los recaudos formales de facturación no podían por sí solos tener por acredita la existencia de las operaciones en cuestión.

En particular, afirmó que los elementos probatorios no permitían demostrar que Plus Management S.R.L. y Sur Motor Sport S.R.L. hubieran efectivamente prestado los servicios consignados en las facturas observadas. Así, con relación a los servicios relativos a la organización de la fiesta de fin de año de

la empresa, destacó que las fotografías y las declaraciones testimoniales apuntaban a la existencia del evento, pero en modo alguno lograban acreditar quién había sido el prestador del servicio. Por su parte, respecto de los servicios de publicidad, explicó que, si se reconoció haberse publicitado a la empresa en el vehículo que participó en la competencia del Rally Dakar, no se verificaba vinculación alguna con la sociedad que presuntamente había prestado ese servicio (v. considerando VI, anteúltimo párrafo, del voto del vocal Pérez).

Puso de resalto que —en definitiva— la recurrente no había podido acreditar que las supuestas sociedades proveedoras habían prestado los servicios de organización y publicidad cuestionados. Al respecto, sostuvo que no se evidenciaba un circuito administrativo y financiera que permitiera inferir que las operaciones impugnadas habían sido efectivamente realizadas, lo que podría haberse demostrado mediante la presentación de presupuestos o contratos. De esta manera, afirmó que las fotografías y testimonios incorporados a la causa no eran suficientes para concluir la certeza de los conceptos y valores correspondientes a los servicios facturados (considerando II del voto del voto del vocal Porporatto, al que adhirió el vocal Magallón).

En suma, el Tribunal Fiscal de la Nación valoró los resultados de la inspección, que arrojaban la imposibilidad de localizar a los proveedores invocados en sus domicilios declarados ni a los socios de las respectivas firmas, la inexistencia de bienes registrables a su nombre, la falta de declaración de empleados bajo relación de dependencia y sus antecedentes fiscales; todo lo cual conducía a generar suficiente grado de certeza, precisión y concordancia de que las sociedades no habían realizado las operaciones comerciales registradas y declaradas por Telextorage S.A. como gastos.

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 esos extremos, los cuales no se observan en el caso *sub examine*.

Expte. CAF 563/2024/CA1: "**TELEXTORAGE S.A. (TF 105903394-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

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.

A mayor abundamiento, cabe poner de resalto que las pruebas ofrecidas y producidas por la actora en sede administrativa no resultan idóneas para desvirtuar el resultado de las tareas de fiscalización llevadas a cabo por el Fisco.

En efecto, tal como se desprende del alegato presentado por la actora en sede del Tribunal Fiscal, para demostrar "*que la totalidad de las facturas respondieron a operaciones verdaderas*", la recurrente se limitó a reunir elementos probatorios orientados a acreditar la realización de "*un cóctel y una cena para alrededor de setenta personas…*" (*v. gr.*, fotografías, declaraciones testimoniales de invitados), así como "*la trazabilidad de los pagos de las operaciones cuestionadas*", lo que en modo alguno es suficiente para demostrar —como lo advirtió el Tribunal Fiscal— que se hubieran prestado servicios de planeamiento y organización de ese evento y, menos aún, que hubieran sido realizados por Plus Management S.R.L.

Del mismo modo, que la "*sponsorización deportiva del señor Roberto Alejandro Naivirt (piloto), su vehículo, copiloto y estructura deportiva*" se haya materializado en los bienes "*con la marca, logo y tipografía de la actora*", tampoco permite concluir de manera indubitable que Sur Motor Sport S.R.L. hubiera prestado servicio de publicidad alguno para ello. En este sentido, se ha dicho que las probanzas vinculadas a la existencia de una publicidad, en nada desvirtúa las irregularidades o anomalías detectadas con relación al presunto proveedor del servicio, vinculados —por ejemplo— a su falta de capacidad operativa y económica (esta Cámara, Sala IV, *in re*: "*L Guillon S.A. (TF 48180-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 2906/2024, sentencia del 27/6/2024).

#38632997#430238072#20241007150106665

Expte. CAF 563/2024/CA1: "**TELEXTORAGE S.A. (TF 105903394-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

Asimismo, con relación al agravio referido a la falta de inclusión de los proveedores en la Base Apoc al momento de las presuntas contrataciones, en las sentencia se indicó que dicha circunstancia no implicaba que poseyera capacidad operativa para contratar, debido a que la sola inclusión no constituía *por sí misma* el motivo del cuestionamiento de la validez de su facturación, sino que a ello se agregaban las restantes constataciones efectuadas, las que no fueron rebatidas por la recurrente (esta Sala, *in re*: "*Estudio de Ingeniería Reyes y Asociados S.R.L. (TF 55108498-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 43.470/2022, sentencia del 17/8/2023).

Por lo demás, corresponde señalar que —como se verá— la sola existencia de las facturas no resulta apta para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por las erogaciones realizadas ni para individualizar al verdadero beneficiario de esos pagos.

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

Sentado lo que antecede, con relación a la carga probatoria sobre la veracidad de las operaciones, esta Sala ha tenido oportunidad de recordar la jurisprudencia de 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 CPCCN (cfr. esta Sala, *in rebus*: *Viluco SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*", causa 54.471/2014, sentencia del 11/8/2016; y "*Estudio de Ingeniería Reyes y Asociados SRL (TF 55108498-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", cit. *supra*).

En virtud de ello, las exigencias derivadas del artículo 377 del CPCCN 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*: "*Food´s Land SA c/ ENAFIP-DGI s/ DGI*", causa 44.105/2013, sentencia del 26/12/2017; "*Germaiz SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 23.131/2016, sentencia del 11/6/2019).

De este modo, en virtud de la interpretación armónica de los artículos 12 de la ley 19.549 y 377 del CPCCN 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*: "*Woolyn S.A. c/ EN- AFIP DGI- Resol 90/07RDEX s/ dirección general impositiva*", causa 880/2008, sentencia del 18/10/2011; "*Molinos Rio de la Plata S.A. c/ EN- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ dirección general impositiva*", causa 7795/2008, sentencia del 3/4/2012. Asimismo, esta Cámara, Sala IV, *in re*: "*Recoleta Vesubio S.A. (TF 30762-I) c/ DGI*", causa 40567/2011, sentencia del 6/3/2012; y "*Granysem S.R.L. (TF 18435-I) c/ DGI*", causa 43.069/2011, sentencia 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 S.R.L.*", "*Viluco S.A.*" y "*Woolyn S.A.*", 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 su existencia (cfr. esta Sala, *in rebus*: *Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI*", cit. *supra*; "*Lim Sur S.A. (TF 24762-I) c/ DGI*", causa 43.037/2011, sentencia del 20/11/2012; Sala II, *in re*: "*Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI*", causa 32.350/2012, sentencia 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 (confr. esta Sala, *in rebus*: "*Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento*", sentencia del 3/7/2012; "*Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI*", sentencia del 11/9/2012; "*Constructora Sudamericana S.A. (TF 64506412-I) c/ DGI*", causa 60.021/2022, sentencia del 26/12/2023. En similar sentido, esta Sala, *in re*: "*Viluco S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*" causa 54.471/2014, sentencia del 11/8/2016; Sala I, *in re*: "*Nidera S.A.*", causa 41.858/2005, sentencia del 20/3/2012; Sala IV, *in re*: "*Agrocomercial Ramallo S.A.*", causa 5341/2015, sentencia del 11/8/2015, entre muchos otros).

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

A su vez, cabe recordar que el artículo 37 de la Ley de 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 de treinta y cinco por ciento (35 %) que se considerará definitivo".

Por su parte, el artículo 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 artículo 55 del decreto reglamentario en cuanto prevé: "*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 artículo 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 aquella carezca de documentación, no probándose por otros medios que por su naturaleza ha de ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Este último requisito motivó el dictado del precedente de la Corte Suprema "*Red Hotelera Iberoamericana S.A. 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 individuar —al tratarse de actos carentes de sinceridad— a su verdadero beneficiario*" (considerando 18). Ese criterio fue mantenido en las causas "*Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. (TF 20958-I) c/ DGI*", "*Bolland y Cía. S.A. (TF 21122-I) c/ DGI*" y "*Epelco S.A. IECSA S.A. UTE (TF 21554-I) c/ DGI*", sentencias del 31/7/2012, 21/2/2013 y 17/9/2013, respectivamente; y receptado por este Tribunal en diversos pronunciamientos frente al cuestionamiento de las facturas por su falta de aptitud para demostrar la causa de las operaciones —y erogaciones— e individualizar a los verdaderos beneficiarios (esta Sala, *in re*: "*Riedel, Julio Rubén (TF 26512-I) c/ DGI*", causa 22.959/2012, sentencia del 23/10/2012; "*Germaiz S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", cit. *supra*; y "*Argenti Lemon S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*". En igual sentido, esta Cámara, Sala IV, "*Carlos Boero Romano SAIyC c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 33.179/2015, sentencia del 22/12/2015).

Sobre el punto, se ha destacado que no es el Fisco quien debe demostrar la inexistencia de las operaciones, sino el contribuyente quien tiene la carga de acreditar esos extremos (esta Cámara, Sala IV, "*Desdelsur S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 61.550/2016, sentencia del 5/3/2020).

A su vez, en el precedente "*Interbaires S.A. (TF 15828-I) c/ DGI*" del 27/9/2011 (causa I.135.XLV) la Corte Suprema, con remisión al dictamen de la Procuración General, 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 artículo 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Así las cosas, en el caso revocó la sentencia de la instancia anterior 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 esta 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 S.A.*", 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 aludido dictamen fiscal; en similar sentido, *Fallos*: 326:2987, "*Red Hotelera Iberoamericana S.A.*", considerando 10).

Con relación a la pretendida aplicación del precedente "*La Segunda Aseguradora de Riesgos de Trabajo S.A.*" (*Fallos*: 346:1039, sentencia del 12/9/2023), cabe precisar que las circunstancias comprobadas de esa causa resultan sustancialmente diferentes a las aquí examinadas. En efecto, contrariamente a lo que ocurre en las presentes actuaciones, para concluir la improcedencia del Impuesto por Salidas no Documentadas, la Procuración General de la Nación —a cuyo dictamen remitió la Corte Suprema— ponderó una *vasta cantidad de elementos* que permitían razonablemente inferir no sólo la individualización del beneficiario, sino también la causa de las erogaciones. En este sentido, adviértase que, sobre la base de que la empresa allí actora tenía a su cargo el adecuado traslado de los trabajadores damnificados con síntomas incapacitantes, el cumplimiento de ese servicio había sido encomendado a la firma Shoshana S.A. —sociedad sujeta a retención del Impuesto a las Ganancias por nueve compañías aseguradoras—, habiéndose constatado numerosos registros que daban cuenta de la efectiva realización de esos traslados por el proveedor observado. Asimismo, se había comprobado que otras empresas aseguradoras de riesgos de trabajo habían contratado los servicios de traslado de Shoshana S.A. para el cumplimiento de su actividad. Incluso, se puso de resalto que, de acuerdo con el Fisco, el personal siniestrado había sido efectivamente trasladado conforme con los detalles aportados por la contribuyente.

Expte. CAF 563/2024/CA1: "**TELEXTORAGE S.A. (TF 105903394-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

En cambio, conforme se desprende de las actuaciones administrativas incorporada a estos autos, durante las tareas de fiscalización se le requirió a la actora que acompañara todos los elementos que permitieran probar la existencia de las operaciones, quien declaró no poseer constancia alguna de esa información, agregando que habían sido gestionadas por personal —no identificado— que ya no pertenecía a la empresa. Por lo demás, como ya fue advertido, la prueba ofrecida por la recurrente se encontraba exclusivamente limitada a probar la existencia de la publicidad y la fiesta de fin de año, circunstancias que, por sí mismas, no resultan suficientes para tener por acreditada la efectiva prestación de los servicios facturados y, por ende, la causa de las erogaciones.

Es evidente, pues, que los elementos reunidos en la citada causa resultan completamente disímiles de los obrantes en autos, lo que impide colegir la realidad y sustancia de los servicios facturados y presuntamente llevados a cabo por Plus Management S.R.L. y Sur Motor Sport S.R.L. De este modo, conforme las constancias de autos, no se encuentra acreditado la aptitud de las facturas para demostrar la causa de las operaciones, individualizar a los verdaderos beneficiarios ni la realidad de los servicios prestados, por lo que cabe confirmar el pronunciamiento apelado (esta Sala, *in re*: "*Aluminio Della Croce S.A. TF 34371-I c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", causa 3522/2023, sentencia del 2/2/2024 y sus citas).

XI. Validez de las multas

En lo que respecta a los agravios del actor relativos a la invalidez de las multas aplicadas, cabe señalar que mientras que el artículo 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 artículo 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*: "*FAC MAT SRL (TF 25828-I) c/ DGI*", causa 17.835/2013, sentencia del 12/9/2013; "*Constructora Sudamericana S.A.*", ya citado; Sala I, *in re*: "*Ibbilco S.R.L. (TF15683-I) c/ DGI*", causa 33.493/98, sentencia 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 S.A.*", cit.; esta Cámara, Sala IV, *in re*: "*Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)*", causa 26.495/2006, sentencia del 11/3/2008, considerando 4º), estableciéndose diversos supuestos en los que se presume, salvo prueba en contrario, que existe dicha voluntad (artículo 47 de la 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 1.602/2013, sentencia del 6/8/2013; "*Job Servicios Integrales Para Empresas SA (TF 24542-I) c/ DGI*", causa 36.678/2012, sentencia del 4/2/2014; "*Crecenti, Oscar Daniel (TF 31473-I) c/ DGI*", causa 27.632/2013, sentencia del 4/2/2014, entre otros; ver también, Sala IV, *in re*: "*Ferretería y Cereales S.R.L. c/ DGI*", sentencia del 7/3/2006; "*Sánchez, Jesús Antonio c/ DGI*", sentencia del 8/8/2006; y "*González, Claudio Raúl (TF.22088) c/ DGI*", sentencia del 6/2/2007), se debe recordar que, una vez probado por el organismo fiscal el hecho descripto en alguna de las presunciones del artículo 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 38.498/2004, sentencia del 16/5/2008, entre muchos otros).

Así, pues, el artículo 47 de la ley 11.683 establece que, salvo prueba en contrario, se presume 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 o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11. 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... d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación*".

En este escenario, recuérdese que, mediante la resolución 88/2019 —confirmada por el Tribunal Fiscal salvo en lo relativo a su *quantum*—, la Dirección General Impositiva aplicó una multa en los términos del artículo 46 por encontrarse comprobada "*la falta de presentación de las declaraciones juradas —formularios o volantes de pago— del Impuesto a las Salida no Documentadas… habiendo dejado de ingresar el gravamen correspondiente*" y, además, por presumirse el aspecto subjetivo de la infracción "*en virtud de no llevarse o exhibirse documentos de comprobación suficientes, careciendo de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación…*", sin que la recurrente lograra acreditar de manera fehaciente y suficiente la existencia de las transacciones comerciales instrumentadas en comprobantes a nombre de los proveedores observados.

Por su parte, la resolución 87/2019, con sustento en el artículo 46 de la ley 11.683, también aplicó una multa —modificada por el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto a su graduación— "*por la presentación de una declaración jurada engañosa de Impuesto a las Ganancias relativa al periodo fiscal 2014 habiendo dejado de ingresar el gravamen correspondiente*", justificando la presencia del elemento subjetivo por la consignación en esa declaración jurada de "*datos inexactos que inciden gravemente sobre la materia imponible, además de no llevarse o exhibirse documentos de comprobación suficientes…*", no produciéndose prueba que permitiera demostrar fehacientemente la existencia de las operaciones comerciales registradas en las facturas.

En definitiva, la Administración tuvo por configurado el aspecto subjetivo de la infracción sobre la base de las presunciones previstas en el artículo 47, incisos b y d, de la ley 11.683.

De este modo, una vez probado el hecho que autoriza a presumir el dolo (artículo 47 de la ley 11.683), 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 Administrativos, toda vez que se encuentran acreditadas las presunciones *iuris tantum* que establecen los incisos b y d del artículo 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.

XII. Intereses resarcitorios

Sin perjuicio de la insuficiencia del agravio introducido con relación a la aplicación de los intereses resarcitorios, cabe notar —tal como lo ha

hecho el Tribunal Fiscal— que la apelante no ha demostrado en autos que la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria no le fuese imputable.

Es que no debe olvidarse que el artículo 37 de la ley 11.683 establece que "*la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio*" sin estipular ninguna causal eximente para su devengamiento.

Por tal motivo, la Corte Suprema, en el precedente "*Citibank NA (TF 15575-I) c/ D.G.I.*" (*Fallos*: 323:1315, sentencia del 1º/6/2000), sostuvo, frente a la hipótesis de que pudiera aplicarse la última parte del artículo 509 del Código Civil (actual artículo 888 del Código Civil y Comercial) —norma que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no es imputable— que "*la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor –que deben ser restrictivamente apreciadas– han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria*".

En este sentido, dadas las particularidades del derecho tributario, en ese campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (artículo 1° de la ley 11.683, t.o. en 1998).

Luego, el Máximo Tribunal agregó que "[e]*s evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto –o que lo ha hecho por un monto inferior al debido– en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que (...) se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas*" (cfr. considerando 10; en el mismo sentido, CSJN, *Fallos*: 334:1182 y 340:1513).

Expte. CAF 563/2024/CA1: "**TELEXTORAGE S.A. (TF 105903394-I) C/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA S/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**"

Por lo tanto, la queja introducida por la actora no tiene eficacia para eximirla de su pago, dado que no se presenta ningún supuesto excepcional que permita la dispensa de lo accesorios.

XIII. Costas de esta instancia

Atento el resultado del recurso, teniendo en cuenta que no existen razones para apartarse del principio general de la derrota, corresponde imponer las costas de esta Alzada a la parte vencida (artículo 68, primer párrafo, del CPCCN).

En virtud de lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**:

Rechazar el recurso de apelación deducido por la actora. Con costas (artículo 68, primer párrafo, del CPCCN).

A los fines del artículo 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que —por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala— suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Acordada Nº 2/24 de esta Cámara.

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

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ **JORGE EDUARDO MORÁN**