1252/2025 FIDEICOMISO LUIS MARIA CAMPOS 1126 (TF 12836880-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, abril de 2025.

VISTOS:

Estos autos caratulados: "Fideicomiso Luis María Campos 1126 (TF 12836880-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"; y

CONSIDERANDO:

1º) Que, mediante pronunciamiento del 16/09/24, **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones 134/2023 y 135/2023**, con costas, y reguló los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco nacional (cfr. IF-2024-105409748-APN-VOCX#TFN).

Para así resolver y en lo que aquí interesa, puntualizó que la garantía del debido proceso adjetivo no había sido afectada en tanto no se había probado el estado de indefensión de la parte actora. Desestimó la defensa de nulidad planteada, sin especial imposición de costas, toda vez que no había sido formulada como de previo y especial pronunciamiento.

Puso de resalto que el Fisco no discutía la construcción ni la edificación en la calle Luis María Campos 1126 (CABA), sino la operatoria realizada entre el actor y la firma proveedora Industrial Crisol S. A., por considerar que esta última no poseía capacidad económica para desarrollar la actividad comercial.

Indicó que según Banco Macro BMA *"... las cuentas de pago diferido de los cheques N° Serie ZX N° 00223888, 00223889, 00223896, 00223902, 00223906, 00033093; fueron depositados en el banco 072 Banco Santander Rio en la cuenta de Industrial Crisol CUIT 30712155813. (sic)*". Sin embargo, advirtió que "*de la copia de los valores aportados por ésta surge que los mismos fueron cedidos a las siguientes firmas: Brikal SRL; Distribuidora Los Cuatro del Sur SRL y HBA SA. Ello así, no puede pasarse por alto no sólo que los endosados por Distribuidora Los Cuatro del Sur SRL fueron ingresados al Banco Comafi sino que del informe final de inspección del proveedor Industrial Crisol SRL no surge que este último posea cuenta bancaria en el Banco Santander Rio*".

Precisó que Gestiones Siderúrgicas S.R.L. actuaba como vendedor libre de distintas empresas del rubro, y que en 2017 actuó como intermediaria en la compraventa de hierro que el actor había realizado a la firma Industrial Crisol S.R.L. tildada de apócrifa por parte de la demandada. En ese escenario, aseveró que Gestiones Siderúrgicas S.R.L. no

USO OFICIAL

pudo dar mayores precisiones sobre la operatoria por carecer de registros y/o respaldo; circunstancia que resultaba un serio obstáculo para probar la realidad económica de las operaciones impugnadas por el Fisco.

Señaló que la prueba rendida en autos era insuficiente para rebatir los cargos efectuados por el demandado respecto del proveedor cuestionado y, por consiguiente, para dilucidar si había sido él quien efectivamente intervino en dichas operaciones, por no surgir elementos que permitiesen inferir la capacidad económica, productiva y operativa del citado proveedor.

Subrayó que el artículo 12 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado; extremo que entendió no cumplido en las presentes actuaciones porque la actora no había logrado acreditar la realidad de las operaciones que dijo haber efectuado con Industrial Crisol S.A.

Aclaró que la sola presentación de facturas cuya apariencia extrínseca no ofreciera reparos y el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por las resoluciones aplicables no resultaba suficiente para que procediese el cómputo del crédito fiscal, sino que para ello debía exigirse, además, que tales instrumentos se encontrasen avalados por la existencia real y comprobable de las operaciones efectuadas.

Afirmó que la mera consulta que la actora dijo haber realizado a los datos que surgían de la página *web* del organismo fiscal no validaba, por sí sola, que los servicios facturados por la firma observada hubieran existido. Por otra parte, advirtió que el hecho de que el proveedor fuera incluido en la base e-Apoc del organismo con posterioridad a la fecha en que se realizaron las operaciones, tampoco invalidaba el accionar del Fisco ni relevaba al contribuyente de aportar mayores pruebas a fin de acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas.

Identificó la concurrencia de varios factores, precisos y concordantes, que llevaban a formar la convicción de hallarse en presencia de operaciones fraguadas por la apelante para disminuir la carga fiscal que le correspondía soportar. Ello así, consideró procedente el ajuste fiscal en el Impuesto al Valor Agregado.

En lo que atañe al Impuesto a las Salidas no Documentadas, señaló que, en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la falencia de la documentación que respaldaba la erogación tenía la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias. Añadió que la prueba rendida en autos no resultaba hábil para establecer quiénes habían sido los verdaderos beneficiarios de dichas erogaciones, por lo que correspondía confirmar el ajuste practicado en la resolución determinativa de Salidas no Documentadas.

USO OFICIAL

Respecto a la sanción aplicada, puso de resalto que en el caso de autos no se había ingresado el impuesto correspondiente ni presentado el volante de pago que, según la Nota Externa (AFIP) 8/2007, constituía la comunicación de pago a la que refiere el art. 15 de la ley 11.683. Recordó que dicha norma prevé que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporta tienen el carácter de declaración jurada, pudiendo aplicar el Fisco sanciones en concepto de Salidas no Documentadas. En este contexto concluyó que se había configurado "*la omisión del pago de un impuesto*" (el de las salidas no documentadas) mediante "*la falta de presentación de una declaración jurada*" (la boleta de depósito y comunicación de pago exigidas, por aplicación del art. 15 de la ley de procedimiento tributario). Asimismo, esgrimió que en el caso concreto había existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas en virtud del art. 47 inc. a, de la ley 11.683, y advirtió que la doctrina de la causa "Montenegro" no podía interpretarse como una prohibición absoluta de aplicar las presunciones de dolo previstas en el citado artículo 47, "*en la medida en que éstas resulten intrínsecamente razonables, y se encuentren acreditados los hechos que determinan su aplicación*".

Subrayó que el Fisco había demostrado, a través de elementos probatorios asertivos y contundentes, la utilización de documentación carente de sinceridad y que fue necesaria la fiscalización para descubrir la situación descripta, sin que surgiera de autos circunstancia alguna que eximiese a la actora de responsabilidad. Ello así, consideró que se concordaron elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito.

A su turno, el Dr. Martín incorporó un argumento adicional con relación a procedencia de la sanción aplicada. Puntualmente, indicó que el único comprobante incorporado en la determinación del Impuesto a las Ganancias, que pretendía sustentar una operación inexistente y mediante el cual se reconociese un beneficiario también inexistente, era el que resultaba motivo de impugnación. En consecuencia, aseveró que "*cuando se intenta relacionar este hecho con el encuadre realizado por el juez administrativo en el inc. d) del artículo 47 a los efectos de aplicar la multa sobre salidas no documentadas, no cabe ninguna duda que las declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas, necesarias para tipificar la conducta están concretadas con la incorporación de comprobantes en la determinación del gravamen ajenos a la realidad, en cuanto a su motivación y a su beneficiario. En base a lo expuesto considero que las declaraciones juradas para el pago del impuesto especial del artículo 37, son sólo un requisito formal ajeno a la conducta que se está evaluando a los efectos de la aplicación de sanciones*".

2º) Que, disconforme con el pronunciamiento, **la parte actora interpuso y fundó su recurso de apelación**, que fue contestado (cfr. IF-2024-121736273-APN-DTD#JGM, IF-2024-129938097-APN-DTD#JGM y IF-2025-10935654-APN-DTD#JGM).

En primer término, pone de resalto que las operaciones con Industrial Crisol S. A. no fueron fraudulentas ni ficticias, en tanto pagó por las mercaderías adquiridas un precio de mercado, registró debidamente la operación en su contabilidad, recibió los documentos comerciales indicados por la ley, y recibió y utilizó las mercaderías sin inconvenientes. Especifica que, a través de un agente comercial denominado Gestiones Siderúrgicas S. R. L., compró a Industrial Crisol S. A. 83 toneladas de hierro durante 2017, que fueron efectivamente incorporadas a la obra.

Arguye que la decisión de descalificar la legitimidad de las operaciones con Industrial Crisol S. A. se basó en la existencia de otras operaciones irregulares posteriores, en las que no tuvo ninguna participación.

Indica que la imputación concreta que se realiza a Industrial Crisol S. A. ("*comprar*" facturas apócrifas a proveedores) no proyecta ninguna sospecha sobre las facturas de venta a sus clientes (como el Fideicomiso actor), sino que presupone su legitimidad, "*partiendo de la base de que aquellas facturas apócrifas 'de compra' son adquiridas para mitigar los efectos de las legítimas 'ventas' en materia de IVA y Ganancias*".

Asevera que la sentencia apelada omitió considerar que el Fideicomiso no obtuvo ni podría haber obtenido ningún beneficio como consecuencia de la simulación de estas operaciones con Industrial Crisol S. A. En esa línea, recuerda que no existe ninguna norma que imponga a los compradores de materiales un "*standard*" tan exigente, ni la obligación de soportar las consecuencias de un ilícito tributario cometido por terceras personas, del que no se obtuvo ventaja alguna. Esboza que, si el vendedor pagó o no el correspondiente débito fiscal, o cumple sus obligaciones fiscales en forma defectuosa y/o deficiente, "*es un hecho irrelevante si la operación económica de venta ha tenido lugar —como en el presente caso—, porque el hecho imponible previsto en la ley del IVA ha devengado la correspondiente obligación impositiva en el Impuesto al Valor Agregado*".

Expone que "*Crisol habría comenzado como un proveedor legítimo para luego incursionar en las actividades cuestionables que la AFIP habría verificado, o tal vez desde un primer momento realizó operaciones irregulares 'en paralelo' a un cierto volumen de operaciones legítimas que mantuvo como justificación o pantalla*". Precisa que "*la situación de Crisol a partir de 2018, proyecta sospechas razonables sobre toda la operatoria anterior de ese proveedor: pero esta sospecha, que comprendemos, no puede equivaler a certeza, ni servir de base para la determinación de una supuesta deuda originada en 'operaciones ficticias' cuando a nosotros nos consta que —al menos— las operaciones entre el Fideicomiso y Crisol fueron perfectamente normales*".

Alega que tampoco resulta sustentable que la inexistencia del domicilio fiscal declarado por Industrial Crisol S. A. y sus dos accionistas, permita afirmar que, en el momento relevante, el proveedor no haya contado con la capacidad económica suficiente para realizar compra-venta de hierro. Máxime, cuando se encuentra acreditada la efectiva entrega de las mercaderías adquiridas por el Fideicomiso. Precisa que si "*compró 139 toneladas de hierro (o acero) para la obra, los comprobantes cuestionados corresponden a 83 de esas 139 toneladas; aportó documentación correspondiente a las restantes compras del metal a terceros proveedores (coincidiendo contablemente las cantidades de hierro compradas y utilizadas) y una pericia ingeniera demuestra la utilización de 139 toneladas de hierro, es claro que las operaciones fueron reales*".

Subraya que es un fideicomiso al costo que no obtiene ganancias porque nunca realizó ventas, de modo que acumula un crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias que perdura hasta la fecha. Así pues, manifiesta que "[e]*sto implica, simple y sencillamente, que el Fideicomiso no necesita crédito fiscal (como el que resultaría de una supuesta adquisición apócrifa de materiales a Industrias Crisol)*".

Sostiene que las pruebas aportadas le fueron denegadas en su totalidad cuando, de haberlas producido, el organismo jurisdiccional habría podido alcanzar el convencimiento de que las operaciones fueron reales. Recalca que el propio Fisco nacional "*ha reconocido en las resoluciones 134 y 135 objeto de apelación, 'que en ningún momento esta Administración cuestionó las obras llevadas a cabo por la contribuyente, ni tampoco la cantidad de hierro necesaria para la ejecución de la misma, sino que a raíz de diversas inconsistencias verificadas en la proveedora impugnada, lo que si cuestionó fue que dicha proveedora haya realizado las operaciones que dice la documental aportada'*".

Advierte que la publicación de la supuesta falta de capacidad económica de Industrial Crisol S. A. data del 8/6/18, en tanto las operaciones cuestionadas eran del 2017, y en todas ellas se constató la habilitación para la emisión de las facturas y la vigencia de la CAE.

Manifiesta que los pagos fueron realizados por el Fideicomiso a Industrial Crisol S. A. mediante cheques librados a la orden de ésta última, "*y no importa qué hizo Industrial Crisol con esos cheques, los pagos fueron válidos y correspondían exactamente al valor del hierro comprado documentado con las facturas cuestionadas por la Afip menos (y esto no es menos importante) el Impuesto a las Ganancias retenido al proveedor de conformidad con la normativa legal vigente*". Indica que las salidas están perfectamente documentadas con las facturas "A" emitidas a través del sitio *web* del organismo fiscal, que

USO OFICIAL

fueran pagadas previa consulta de validez de comprobantes, habiendo efectuado en cada oportunidad una retención impositiva que se ingresó al fisco.

Explica que si el proveedor entregó a terceros los cheques que previamente endosó, significa que recibió los pagos y por lo tanto que fue el efectivo beneficiario, sin importar qué hizo luego con ellos.

Esgrime que la sanción impuesta es improcedente. A tal fin, expresa que las declaraciones juradas fueron presentadas con toda exactitud "*contabilizando facturas que fueron válidamente emitidas por el proveedor POR MEDIO DEL SITIO WEB DE LA AFIP, quien informó la VALIDEZ DE LA CAE de las mismas previo al pago, Y RETUVO IMPUESTO A LAS GANANCIAS, QUE PAGÓ. Y EMITIÓ CHEQUES A LA ORDEN PARA EL PAGO DE ESAS FACTURAS, LOS QUE FUERON COBRADOS*". Puntualiza que el hecho de que el ajuste impositivo haya partido de los elementos brindados por el contribuyente, y de que el Fisco nacional no haya impugnado el gasto en el Impuesto a las Ganancias "*es indicio de que no existió intención dolosa*".

Asevera que el demandado no probó la existencia de dolo en cabeza del Fideicomiso. Pone de relieve que el juez administrativo simplemente invocó (*pero no justificó ni fundamentó*) las presunciones establecidas en el artículo 47 de la ley 11.683. Sin embargo, alega que es absolutamente imprescindible que surja de los antecedentes administrativos la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se atribuye al responsable. Cita jurisprudencia que entiende aplicable.

3º) Que, el **art. 86 de la ley 11.683** contempla que, en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, la Cámara resolverá la cuestión *teniendo por válidas* las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados. No obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer *error en la apreciación* que se hace en la sentencia de los hechos.

Por ello, la valoración del Tribunal Fiscal respecto a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, a menos que se pruebe que aquél hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (v. esta Sala *in re* "Clement S.C.A.", sent. del 10/11/98; entre muchas otras).

4º) Que, con relación al ajuste fiscal en concepto de **Impuesto al Valor Agregado** relativo al proveedor Industrial Crisol S.A., el informe final de inspección indica que en función a los indicios allí descriptos "*no posee capacidad económica para la prestación y que corresponde su inclusión en la base e-apoc bajo la tabla de condición 2.2.6 'Sin capacidad económica' conforme instrucción general 748/2005 (DI PYNF)*" (conf. página 473 del deox nº 17223401).

En dicha ocasión, la fiscalización aclaró que el Fideicomiso no registraba ingresos en el período bajo análisis, por lo que "*las compras al proveedor observado no fueron imputados como gastos. Atento a ello, los ajustes efectuados en el crédito fiscal por impugnación de facturación no tienen incidencia en el Impuesto a las Ganancias, atento no se registran ventas*" (cfr. página 474 del deox nº 17223401).

Cabe precisar que, en materia de prueba, la Corte federal ha reconocido que las exigencias derivadas del art. 377 del CPCCN 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 que se asienta cuando, por el contrario, es el interesado quien debe alegar y probar su nulidad en juicio (*Fallos*: 328:53).

USO OFICIAL

Ahora bien, a partir del análisis de la prueba colectada en sede administrativa y producida ante el TFN, cabe concluir que la parte actora no aportó elementos de convicción que permitan descalificar las objeciones realizadas por el Fisco con relación al proveedor impugnado, en particular respecto a la realidad de las operaciones efectuadas con Industrial Crisol S. A. y a su falta de capacidad económica (CSJN, A. 119. XLIX., "ADM Argentina S.A. c/ EN – AFIP – DGI – Resol. 24/08 25/08 (DV DyR2) s/ Dirección General Impositiva", sent. del 10/03/15 y 848/2014 (50-M) ICS1, "Molinos Río de la Plata S.A. c/ EN - AFIP - DGI resol. 68/10 (GC) y otros/ s/ Dirección General Impositiva", sent. del 25/08/15).

En este sentido, es preciso aclarar que *no se trata de hacer cargo a la recurrente de los efectos del incumplimiento de su proveedor sino de exigirle que acredite la realización de las operaciones con los sujetos involucrados en función de los cuestionamientos del fisco nacional*. En nada modifica lo expuesto, las probanzas vinculadas a la incorporación de las toneladas de hierro en la construcción llevada a cabo por el Fideicomiso, por cuanto dichos extremos no prueban *per se* la realidad de las adquisiciones atribuidas a Industrial Crisol S.A. Tampoco la actora aportó pruebas que desacrediten los elementos concretos utilizados por el Fisco para practicar el ajuste, tales como la falta de indicios de actividad comercial, la imposibilidad de dar con su domicilio o el de sus accionistas, y su falta de capacidad operativa para desarrollar las actividades declaradas (cfr. informe final relativo al proveedor obrante en las páginas 827/834 del deox nº 17223401). A ello cabe añadir que el resultado de la prueba informativa dirigida a Gestiones Siderúrgicas S. R.L. resulta insuficiente para rebatir las objeciones formuladas por el Fisco nacional (conf. páginas 1263/1264 del deox nº 17223401).

Se debe recordar, en este mismo orden de ideas, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que "*a los efectos del cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley del IVA), como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación (art. 43 de la ley del IVA), resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes (confr. causa CSJ 685/2013 (49-F) /CS1 "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-1) c/ DG1", sentencia del 10 de marzo de 2015) o, en otras palabras, mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. causa CSJ 119/2013 (49-A) "ADM Argentina S.A. c/ EN - AF1P - DG1 - Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/ Dirección General Impositiva", fallada en la misma fecha), extremo que no se cumple en el caso de autos, pues como surge de lo antes expuesto, el tributo cuyo reintegro pretende la actora, no proviene de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas*" [causa "Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI resol 68/10 (GC) y otros s/dirección General Impositiva", sent. del 25/08/25].

Dicho de otro modo, el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones declaradas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior [esta Sala, *in re* "Molinos Río de La Plata SA c/ EN- AFIP DGI- Resol. 227/06 39/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva", sent. del 14/08/12].

Asimismo, cabe destacar que, ante la gravedad de los indicios expuestos por el Fisco para sustentar el ajuste, el mero cumplimiento de los requisitos formales de facturación resultan inhábiles por sí solos para tener por acreditada la existencia de las operaciones que allí se consignan [cfr. CSJN, S.31.XLVII., "Stop Car SA (TF 26815-I) c/ DGI s/", sent. del 21/08/13 y F. 48. XLVII., "Floriner S.A. (TF 24.275-1) c/ DGI", sent. del 10/12/13].

En similar sentido, se ha dicho que "*el mero cumplimiento de requisitos de orden formal (tales como la inscripción ante el ONCCA, la emisión de facturas o el hecho de figurar en otros instrumentos comerciales) no habilita per se el cómputo del crédito fiscal emanado de las facturas emitidas por el proveedor impugnado*" (cfr. doctrina de la Sala II de esta Cámara, *in re* "Frimsa S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 15/12/15).

Corresponde, entonces, rechazar los agravios de la actora vinculado al ajuste fiscal practicado en concepto de Impuesto al Valor Agregado pues, en última

instancia, sólo trasuntan su discrepancia respecto del criterio de valoración de la prueba utilizada en el caso, y el hecho de que el Tribunal Fiscal haya acordado preferencia a determinados elementos probatorios respecto de los que invoca la recurrente no configura arbitrariedad (*Fallos*: 273:205; 274:35; 276:311, entre otros).

En conclusión, las razones expresadas por la actora en su memorial no refutan en debida forma los argumentos de hecho y de derecho que sustentan la decisión impugnada, por lo que corresponde confirmar el ajuste practicado.

5º) Que, en lo atinente al ajuste en concepto de **Impuesto a las Salidas No Documentadas** previsto en el artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias, la Corte tiene dicho que una salida de dinero carece de documentación —a los fines de aquella norma— tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien la 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* (*Fallos*: 326:2987).

USO OFICIAL

En esa misma línea, en *Fallos*: 346:1039, la Corte —por remisión al dictamen de la Procuración General— señaló que la *debida identificación de los beneficiarios* y la *demostración de la causa de la erogación* son dos aspectos que adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del Impuesto a las Salidas no Documentadas. Asimismo, recordó que, tal como se explicó en *Fallos*: 323:3376, aquella previsión ha sido adoptada por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual *"... ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio...*".

En el *sub examine*, el organismo fiscal concluyó que los hechos indiciarios recogidos de la verificación llevada a cabo, "*dan la aptitud para presumir sobre la inexistencia de las operaciones presuntamente realizadas con el proveedor citado, habida cuenta que la contribuyente no ha podido demostrar fehacientemente la real existencia de los gastos involucrados, y que han tenido vinculación con las operaciones gravadas, y en consecuencia, que dicho proveedor haya sido el verdadero beneficiario en las erogaciones efectuadas*" (conf. página 65 del deox nº 17223401).

En ese escenario, la actora no pudo demostrar fehacientemente la causa de la erogación y tampoco que Industrial Crisol S. A. haya sido la verdadera proveedora del hierro y receptora de los fondos, tal como lo consignó el TFN.

En primer término, cabe precisar que los elementos obrantes en la causa no permiten identificar el verdadero beneficiario de los pagos efectuados a través de los títulos circulatorios emitidos por el Fideicomiso. Tal como lo expuso el organismo jurisdiccional, los cheques fueron endosados por un apoderado de Industrial Crisol S. A. *que no es identificado* y la recurrente tampoco se hizo debido cargo de las inconsistencias reseñadas por el *a quo* respecto al resultado de la prueba informativa dirigida al Banco Macro BMA (conf. páginas 1206 y siguientes del deox nº 17223401). Ello así, no se encuentran reunidos los elementos probatorios suficientes para tener por acreditada la debida identificación de los beneficiarios en los términos expuestos por la Corte en *Fallos*: 346:1039 (v. en especial las cláusulas y condiciones en que fueron librados los cheques examinados y el detalle de las negociaciones y cesiones de dichos instrumentos de pago —con intervención del presidente del proveedor impugnado— que fueron relevados por aquel Tribunal) [cfr. en análogo sentido, esta Sala *in re* "L Guillón SA (TF 48180-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 27/06/24].

En segundo término, es dable aclarar que la falta de impugnación del gasto en el Impuesto a las Ganancias no se debió a que la inspección actuante entendió que habían sido efectuados para obtener la ganancia gravada (cfr. página 474 del deox nº 17223401).

En esta misma línea, tampoco se han arrimado probanzas que permitan acreditar *fehacientemente* que las erogaciones detectadas por el Fisco estaban destinadas a la adquisición de bienes en los términos previstos por el art. 38 de la ley del Impuesto a las Ganancias y el art. 55 de su decreto reglamentario. En concreto no se advierten elementos suficientes para tener por acreditada: (i) la entrega de la mercadería involucrada en las transacciones entre Industrial Crisol S.A. y el Fideicomiso; y (ii) el circuito económico de los bienes y de los pagos que resulta exigible frente a las irregularidades identificadas por la demandada. Máxime si se atiende a: (i) la falta de precisión de la respuesta brindada por Gestiones Siderúrgicas S. R.L. en su calidad de presunta intermediaria en las operaciones entre Industrial Crisol S. A. y la aquí actora (cfr. páginas 1263/1264 del deox nº 17223401); y (ii) la falta de ofrecimiento de *prueba pericial técnica y contable* ante el *a quo* que permita verificar el circuito económico *supra* referenciado y, por ende, corroborar que las erogaciones fueron efectuadas con el fin de adquirir bienes vinculados con la actividad del Fideicomiso (conf. páginas 51/56 del deox nº 17223401).

6º) Que, en cuanto a la **multa aplicada en el Impuesto a las Salidas no Documentadas**, es dable mencionar que la Corte federal, en la causa I. 135. XLV., "Interbaires SA (TF 15.828-I) c/ DGI", sent. del 27/9/11, rechazó los agravios del Fisco planteados en torno a la revocación de la multa que había aplicado con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 por la falta de ingreso del Impuesto a las Salidas no Documentadas. Para

así resolver, se remitió a lo resuelto en la causa D. 1126. XLII., "D'Ingianti Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI", sent. del 12/10/10.

En este último pronunciamiento, dicho Tribunal concluyó ―por remisión a lo dictaminado por el Ministerio Público Fiscal― que el vacío normativo existente respecto de la forma y plazo de presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Salidas no Documentadas, *que recién quedó reglado por la RG 893* ―vigente a partir del 20/10/00―, *impedía* tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683.

Ahora bien, el *sub lite* versa sobre una presunta evasión del Impuesto a las Salidas no Documentadas respecto de erogaciones efectuadas en el período fiscal 7/2017 a 11/2017 y 1/2018 en el cual sí estaba vigente la RG 893 que establece la "forma" y el "plazo" para el pago del tributo en cuestión. Puntualmente, dicho reglamento prescribe que el ingreso del Impuesto a las Salidas no Documentadas debe realizarse dentro de los quince días hábiles de producida la erogación o salida no documentada y establece los volantes de pago a utilizar por los diferentes contribuyentes o responsables (cfr. art. 2º y Anexo).

Por su parte, el art. 15 de la ley 11.683 dispone que: "*Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley*".

Según **el acto de condena**, "*la contribuyente omitió intencionalmente presentar declaraciones juradas relativas al Impuesto a las Ganancias, en concepto de Salidas no Documentadas por los hechos imponibles perfeccionados en los meses 07/2017 a 11/2017 y 01/2018, dejando de ingresar el gravamen emergente de otorgar a tales erogaciones relacionadas con la proveedora INDUSTRIAL CRISOL S. A., el tratamiento previsto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias*" (…) "*esta conducta se calificaría como infracción dolosa fiscal de la responsable la que -atento la materialidad, oportunidad y circunstancia de los aspectos traídos a consideración- encuadra por su naturaleza en las previsiones de los artículos 46 y 47 inciso de la Ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones)*". Añadió que "*tanto la presentación de una declaración jurada inexacta, como la falta de presentación de la declaración jurada, resultan medios idóneos para ocultar el impuesto que correspondía tributar*" (conf. páginas 676/679 del deox nº 17223401).

Ahora bien, dichos extremos resultan insuficientes para describir la conducta atribuida, dado que la imputación de la sanción debe ser clara y precisa, a fin de

USO OFICIAL

no afectar los principios de legalidad y culpabilidad que resultan aplicables a las infracciones tributarias (en el mismo sentido, esta Sala, *in re* "Sukarevicius José Norberto (TF 33856-I) c/ DGI", sent. del 8/7/13).

Por otra parte, la particular situación del Fideicomiso frente al Impuesto a las Ganancias que fue señalada en el informe final de inspección *supra* transcripto e invocada por la actora en su memorial, comporta un elemento adicional a tener en cuenta para considerar que la intención dolosa endilgada por el fisco no se encuentra suficientemente acreditada.

Asimismo, esta Sala ha señalado que la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias no suplanta la declaración y/o volante de pago del Impuesto a las Salidas no Documentadas a efectos de tener por configuradas las "*declaraciones engañosas*" a que refiere el art. 46 de la ley 11.683. Caso contrario, la Corte no habría concluido como lo hizo en el precedente "D'Ingianti" ya citado (cfr. *in re* "Agronor SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 3/12/15).

Cabe recordar que, en aquella ocasión, entendió que *"el vacío normativo respecto de la forma y plazo de presentación de la declaración jurada correspondiente a la obligación aquí omitida (impuesto a las salidas no documentadas) impide tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683, pues tal subsunción carecería de uno de los elementos requeridos para la figura típica cual es, vale reiterarlo, la falta de presentación o presentación inexacta de la declaración jurada en la forma y plazo fijados por la autoridad de aplicación"*.

Por otra parte, y en atención a lo estipulado en el art. 15 de la ley 11.683, este Tribunal ha concluido que aquella norma sólo autoriza a aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley de rito en los casos en que los volantes posean "*omisiones, errores o salvedades*". Por consiguiente, la inexistencia de los referidos volantes obsta a la configuración de la infracción defraudatoria aquí endilgada (cfr. *in re* "Jugos del Sur SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 12/04/16; "JBS Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sent. del 21/11/19 y "Marino, Omar c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo", sent. del 22/11/22); circunstancia que justifica hacer lugar a los agravios deducidos por la parte actora y dejar sin efecto la multa impuesta por la resolución 135/203.

Por las consideraciones efectuadas, **SE RESUELVE**: **a)** rechazar el recurso intentado contra los ajustes practicados en concepto de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Salidas no Documentadas, y admitirlo en lo que refiere a la multa, en los términos y con el alcance dispuesto en el considerando 6º, *supra*; **b)** imponer las costas de ambas instancias por sus respectivos vencimientos (arts. 68 y 71, primera parte, CPCCN); y

c) en atención al modo en que se resuelve, dejar sin efecto la regulación de honorarios efectuada en el pronunciamiento del 16/09/24.

Regístrese, notifíquese, y, oportunamente, devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI

USO OFICIAL