38.961/2023 "SINDICATO DE MECANICOS Y AFINES DEL TRANSPORTE AUTOMOTOR (TF 10085823-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s /RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de julio de 2025.- TAR

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I- Que, mediante sentencia de fecha 30/03/23, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió rechazar el recurso interpuesto por el actor contra la Resolución N° 302/2019 (DV CRR2), de fecha 13/12/2019, por medio de la cual se había dispuesto no hacer lugar al reclamo de repetición interpuesto el 27/11/2018, por los importes previamente abonados en concepto de Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas por los períodos fiscales 2015 y 2016, con costas.

Para así decidir, señaló el Tribunal que conforme se desprende de autos y de las actuaciones administrativas, en especial del informe obrante en IF- 2020-69645685-APN-DTD#JGM, el ajuste determinado se inició con un Informe de Investigación, donde se realizó un cruce de Facturación Electrónica e-APOC. Del mismo se desprendieron operaciones con proveedores incluidos en dicha base durante los períodos 2015, 2016 y 2017. De esta manera, la fiscalización actuante procedió a confeccionar el papel de trabajo con el detalle de los comprobantes involucrados por un importe de $374.100, determinando un importe en concepto de Salidas no documentadas de $130.935.

Seguidamente, detalló las operaciones cuestionadas:

1) Watusi Enterteinment S.A.: conforme lo manifestado por su representante (*vide* página 11 del IF-2020-69645685- APN-DTD#JGM) se había tratado de una operación instrumentada mediante una Factura B Nro. 0001-00000005 de fecha 08/09/2016 por la suma de $150.000. El pago correspondió a un servicio de publicidad en el programa “La gran mañana” emitido por el canal CN23. La factura se canceló con un cheque del Banco Nación Argentina. Se aportó la documentación de respaldo correspondiente.

De la consulta de la base de la AFIP, surgía que dicho proveedor se encontraba incluido en la base Apoc desde el día 3/02/2017, con clave fiscal limitada e inactiva, con resistencia a fiscalización, con autorización de impresión de CAE al momento de la operación. Asimismo, registraba como última Declaración Jurada presentada en el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2014 y en el Impuesto al Valor Agregado período 11/2016. Asimismo, no registraba pagos realizados en dichos gravámenes, exceptuando la retención realizada por SMATA, en la operación cuestionada.

A su vez se le había efectuado requerimiento solicitándole libros de IVA ventas e IVA compras, documentación de respaldo de las operaciones comerciales y papel de trabajo de Ganancias. Sin embargo, al operar el vencimiento el contribuyente no había dado cumplimiento con lo peticionado por el Organismo. Por otro lado, la firma no pudo ser localizada en su domicilio fiscal, no encontrándose persona alguna, ni en domicilios alternativos y se constató que no poseía declaración de empleados, a pesar de tener montos elevados de facturación, que sus acreditaciones bancarias no eran relevantes en relación con la facturación efectuada.

2) TST S.A.: se trató de una operación instrumentada mediante una Factura B Nro. 0001-00000067 de fecha 23/05/2016 por la suma de $7.980, correspondiente a la compra de una lente marca Nikon para ser incorporada al proyector que la entidad utilizaba en el marco de actividades que llevaba adelante la Secretaría de Cultura de la Nación. La erogación se había realizado mediante un cheque del Banco Nación. Se aportó la documentación de respaldo correspondiente.

Con respecto a dicho proveedor, la AFIP señaló que su actividad declarada (Servicios de Publicidad, NCP) no se condijo con la comercialización de un lente Nikon. A su vez, indicó que de la base del Organismo surgía que se encontraba incluido en la base Apoc desde el 17/08/2016, con categoría E muy alto riesgo, con autorización de impresión de CAE al momento de la operación, con clave fiscal limitada e inactiva, sin capacidad económica y que el contribuyente no había sido localizado. A su vez, indicó que registraba como última presentación la Declaración Jurada en el Impuesto a las Ganancias en el período fiscal 2016 y con respecto al Valor Agregado, se observó que nunca había efectuado pagos y que presentó declaraciones juradas hasta el período fiscal 09/2016.

3) Cuenca Alberto, en lo que refiere a dicho proveedor SMATA, presentó nota al Organismo informando que el emprendimiento comercial efectuado con este proveedor había sido contratado por la Seccional Rosario, con el fin de realizar distintos trabajos de reparación, mantenimiento y ejecución de obras de acuerdo al presupuesto acordado de $216.200 mediante Factura B Nro. 0001-00000003 de fecha 07/04/2015, por la suma de $86.400 y Factura B Nro. 0001-00000006 de fecha 04/06/2015, por la suma de $129.720. Las erogaciones se cancelaron con cheques del Banco Municipal de Rosario. Se aportó documentación de respaldo correspondiente.

Con respecto a dicho proveedor, la AFIP señaló que poseía clave fiscal limitada e inactiva, con autorización de impresión de CAE al momento de la operación (por mantenimiento y pintura realizado en la sucursal de la encartada sita en el Pueblo Esther, Provincia de Santa Fe), con categoría E muy alto riesgo y que el contribuyente no había sido localizado.

Asimismo, no registraba presentaciones de Declaraciones Juradas en el Impuesto a las Ganancias y con respecto al Valor Agregado la última presentación se había realizado en el período fiscal 11/2016, sin haber efectuado pagos de los impuestos en cuestión.

Por otro lado, el Organismo Fiscal manifestó que se le había requerido al contribuyente que informase sobre las actividades económicas que desarrollaba, sus principales proveedores y clientes, la modalidad de cobro y pago, los libros de IVA compras e IVA ventas, las cuentas bancarias con las que operaba, los bienes de uso afectados a la actividad, los resúmenes bancarios y las constancias de pago y cobro de las operaciones efectuadas. Sin embargo, prórroga mediante y vencida la misma, éste no había dado cumplimiento con lo peticionado.

En otro punto, se indicó que en el domicilio fiscal del contribuyente se localizaba una vivienda sin ninguna actividad comercial, que como bienes registrables solo poseía un automotor cuyo año de fabricación era el 2014, que tenía acreditaciones bancarias insuficientes respecto de los montos facturados y que no declaraba empleados en relación de dependencia.

Efectuadas estas precisiones, el Tribunal advirtió que, en cuanto a la determinación del Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas, correspondía abordar la supuesta prestación de servicios de publicidad por una parte y por la otra de construcción, montaje, industriales y estructuras metálicas como así también la compra del lente Nikon que se habría realizado, con relación a los proveedores cuestionados.

Remarcó que al apelante se le habían impugnado facturas por considerarse apócrifas y al respecto cabía señalar que más allá de la carencia absoluta o simple falencia en la documentación que haga presumir su falsedad, debe analizarse si el pago es real o directamente simulado. Agregó que tener un comprobante de una erogación falsa equivale jurídicamente a no tener ninguno, desde que no puede identificarse, ni en un supuesto ni en otro, fehacientemente, al receptor de dicho pago.

Señaló que, en tal contexto, resultaba aplicable la regla *"onus probandi incumbit ei qui dicit"*, es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Sobre tal base, manifestó que no se había podido demostrar la causa de las erogaciones cuestionadas, en la medida en que no se encontraba acreditado que los proveedores hubieran efectuado algún tipo de actividad que justificase el pago que la actora sostuvo haber concretado. Particularmente, estimó que, en el caso de la supuesta adquisición del lente, tampoco esta quedaba acreditada de manera suficiente. Por ende, no aplicaba la dispensa que la normativa prevé en relación a la adquisición de bienes.

En ese sentido, recordó que la Corte Suprema de Justicia, en el precedente ***"Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A."*** de fecha 31/7/2012 ha señalado, para casos como éste, que "*(...) la mera localización de quienes emitieron las facturas no excluye la aplicación de la figura prevista en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, toda vez que esa circunstancia no significa que aquellos fueran los verdaderos beneficiarios de*

las erogaciones realizadas, de acuerdo con el criterio establecido en el citado precedente "Red Hotelera Iberoamericana", cuya doctrina fue seguida por el Tribunal Fiscal, y de la que se apartó la Cámara sin fundamentos validos”.

Finalmente, concluyó que, frente a las inconsistencias endilgadas a los proveedores no confiables, la recurrente apoyada en formalidades de las operaciones no había aportado los elementos probatorios indispensables para lograr desacreditarlas, escudándose en argumentaciones que no hicieron más que revelar su mero desacuerdo con las valoraciones realizadas por el Organismo Fiscal. Mientras que, por su parte, la resolución apelada se encontraba debidamente sustentada en la comprobación de indicios graves, precisos y concordantes que imprimieron serios reparos respecto de la validez de las facturas y la capacidad de los proveedores declarados como quienes realmente habían prestado los servicios o vendido el supuesto bien, según el caso.

II- Que el pronunciamiento fue apelado por la parte actora, quien fundó su recurso el día 20/04/23 y sus agravios fueron replicados el día 25/08/23.

La apelante comienza por efectuar una reseña de los antecedentes del caso, pues estima que de tal manera quedará en evidencia la arbitrariedad de la base fáctica en cuyo contexto fuera emitida la sentencia recurrida. Esto, en tanto declara no desconocer la limitación establecida por el art. 86 de la Ley N° 11.683, respecto la posibilidad de que sean revisadas, en esta instancia, cuestiones de hecho y prueba.

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

En primer lugar, se agravia que el Tribunal Fiscal haya confirmado la impugnación de las operaciones respecto de los proveedores incluidos en la base APOC. En este entendimiento, respecto de la capacidad operativa de los proveedores, indica que el material que utiliza la firma como materia prima se obtiene de la compra a depósitos o chatarreros que son acopiadores de los carritos y pequeños recolectores (sectores marginales de la economía). En esta línea aduce que la argumentación que hace el tribunal es aparente, y no hace una evaluación concreta y razonada de lo que su parte planteó ni de las probanzas acompañadas. Así, se queja de que el tribunal haya confirmado la resolución de la AFIP teniendo en cuenta determinados parámetros de capacidad económica, como los errores en el domicilio o en la nómina de personal, toda vez que aquellos no constituyen factores relevantes.

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

En esta línea, aduce que puso a disposición toda la información y comprobantes de los que disponíamos para acreditar la existencia de la operación. En lo que respecta a los circuitos de pago, sostiene que su parte obró en todo momento conforme a derecho.

Puntualiza que *"...el pronunciamiento que se cuestiona no formula manifestación alguna respecto del fondo que se debate en estos autos, limitándose a reproducir lo consignado por la **AFIP**, sin expedirse sobre el alcance de la obligación que pesa sobre los contribuyentes, de ejercer las tareas de fiscalización respecto de sus proveedores, siendo evidente que si acaso dicha obligación verdaderamente existe, nunca podría tener el alcance que le asigna la Sentencia cuya revocación se solicita, y así se encuentra establecido"*.

Sobre la base de estas manifestaciones, formula los siguientes agravios:

En primer lugar, denuncia la afectación de las garantías constitucionales relativas del legítimo ejercicio del derecho de defensa y debido proceso.

En este sentido, sostiene que el pronunciamiento apelado *"se nutre pura y excluyentemente de un 'papel de trabajo' interno confeccionado por la **AFIP**, del cual (...) jamás fue parte, nunca tuvo acceso, no tiene la menor*

relación y/o correlato con su actividad, conducta fiscal y recaudos tomados (...) en cumplimiento de la responsabilidad que le cabe a un contribuyente".

Por ende, rechaza que hubiera tenido alguna instancia en la que podría haber aportado los otros medios de prueba y descarta que pueda endilgársele válidamente el supuesto incumplimiento de una carga probatoria que jamás le habría sido tan siquiera requerida.

Por tanto, esgrime que no existe *"...lugar para la aplicación de la previsión contenida en el art. 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, habida cuenta que* ***todas y cada una de las erogaciones tratadas en estos autos cuentan con documentación cierta, auténtica, con correlato lógico en la anotación de los libros contables e incluso con las retenciones exigidas por ley"*** (el énfasis corresponde al original).

En segundo orden, imputa a lo decidido por el Tribunal *a quo* apartarse injustificadamente de la jurisprudencia vigente en la materia. En apoyo de tal aseveración, invoca el pronunciamiento emitido por el Cimero Tribunal en la causa ***"Bildown SA"***, según el cual pretender el control por el contribuyente de las operaciones de terceros proveedores equivale a constituir al contribuyente a un suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustitutiva de otros, sin norma legal que así lo establezca y lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de la responsabilidad hacia un tercero.

III- Que, en otro orden de ideas, el 25/04/23 se regularon los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional y de la perito contadora. Los honorarios regulados fueron apelados por los letrados de la parte demandada, por considerarlos bajos.

IV- Que, así planteadas las cuestiones y en primer lugar, si bien los cuestionamientos vertidos en el memorial se encuentran esencialmente dirigidos contra la valoración de las constancias probatorias aportadas al proceso, corresponde detallar los fundamentos del pronunciamiento recurrido, es cierto que el adecuado tratamiento de estos planteos impone determinar la atribución de la carga probatoria, así como también que extremos fácticos debieron demostrarse a efectos de refutar la postura del Fisco. Por consiguiente, resulta menester efectuar las siguientes precisiones:

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

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

Complementa a dichas normas el art. 55 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias: "*Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 37 de la ley, que recae sobre tales retribuciones.*

En los casos en que por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario,

podrán ser descontadas en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior (…)".

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

Este último requisito motivó el dictado del precedente de la Corte Suprema **"*Red Hotelera Iberoamericana SA c/ DGI*"**, del 26/8/2003 (CSJN, Fallos: 326:2987), en el que estableció "*que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación –a los fines de esa norma* [en referencia al artículo 37 citado]– *tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar –al tratarse de actos carentes de sinceridad– a su verdadero beneficiario*" (considerando 18). Ello fue mantenido en las causas **"*Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA (TF 20958-I) c/ DGI*"**, del 31/07/2012; **"*Bolland y Cía. S.A. (TF 21122-I) c/ DGI*"**, del 21/2/2013 y **"*Epelco S.A. IECSA S.A. UTE (TF 21554-I) c/ DGI*"**, del 17/09/2013.

A su vez, en el precedente **"*Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI*"**, del 27/09/2011 (Causa N° I.135.XLV), el Máximo Tribunal, remitiéndose al dictamen de la Procuradora Fiscal, señaló que ambos aspectos –la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación– adquirían una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto previsto en el art. 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

V- Que, por otra parte, en relación con la carga probatoria respecto de la veracidad de las operaciones, esta Sala ha tenido oportunidad de recordar la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema que sostiene que las resoluciones emanadas regularmente de la Dirección General Impositiva gozan de presunción de legitimidad, por lo que su peculiar naturaleza obliga a tener en cuenta primordialmente las normas que específicamente lo reglan y los principios propios de la rama del derecho a la que pertenece, lo que impide una remisión simplista y mecánica a las normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (cfr. esta Sala, Causa Nº 43.470/22, **"*Estudio de Ingeniería Reyes y Asociados SRL (TF 55108498-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*"**, del 17/08/2023; Causa Nº 54.471/14, **"*Viluco SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*"**, del 11/8/2016).

En virtud de ello, las exigencias derivadas del art. 377 del Código Procesal deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, por lo que no es el Estado quien debe demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asientan dichos actos, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, sino, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (CSJN, Fallos: 328:53 y sus citas; esta Sala, Causa Nº 23.131/16, ***"Germaiz SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo"***, del 11/06/2019; y Causa Nº 44.105/13, ***"Food´s Land SA c/ ENAFIP-DGI s/ DGI"***, del 26/12/2017).

De este modo, en virtud de la interpretación armónica de los arts. 12 de la Ley Nº 19.549 y 377 del Código Procesal explicitada precedentemente, cabe precisar que recae sobre el contribuyente la carga de acreditar la veracidad de las operaciones en las que el recurrente intenta justificar la deducción de gastos en el impuesto a las ganancias y/ o el cómputo de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado (arg. esta Cámara, Sala IV, Causa Nº 40567/11, **"*Recoleta Vesubio SA (TF 30762-I) c/ DGI*"**, del 6/03/2012; y Causa Nº 43.069/11, **"*Granysem SRL (TF 18435-I) c/ DGI*"**, del 14/08/2012, esta Sala, Causa Nº 7795/08, **"*Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI Resol 370/08 s/ Dirección General Impositiva*"**, del 3/04/2012; Causa Nº 880/08, **"*Woolyn SA c/ EN- AFIP DGI- Resol 90/07 RDEX s/ Dirección General Impositiva*"**, del 18/10/2011).

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 aportar prueba conducente para rebatir las conclusiones a las que arribó la demandada (arg. esta Sala, *in rebus*: **"*Estudio de Ingeniería Reyes y Asociados SRL*", "*Viluco SA*"** y **"*Woolyn SA*"**, ya citados).

VI- Que, sentado lo anterior y antes aún de abordar el tratamiento de los agravios planteados, cabe recordar -como lo ha advertido la propia parte recurrente- que el recurso previsto en el artículo 86 inc. b) de la LPT otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (cfr. CSJN, Fallos: 300:985, considerando 5; 326:2987, considerando 9; 328:3048, considerando 11; 332:357, considerando 8; 334:249, considerando 7; 336:1668, considerando 8; 338:169, considerando 6; 340:1513, disidencia del Highton de Nolasco y Rosenkrantz, considerando 15; Causa CAF 32366/2012/CS1 RO, ***"Tecpetrol SA (TF 27621-1) c/ DGI"***, del 12/09/2017, considerando 11; Causa CAF 40457/2012/CS1 RO, ***"Eurnekian, Eduardo (TF 18906-1) c/ DGI"***, del 23/11/17, considerando 9; Causa 29.982/17, ***"ADM Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"***, del 28/10/21, apartado III del dictamen fiscal al cual la Corte remite).

En tal orden de exposición, esta Cámara ha tenido ocasión de enfatizar el carácter limitado del citado recurso, razón por la cual cabe, en

principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (cfr. Sala I, *in re:* ***"Merlino Automotores S.A."***, del 12/03/2009; Sala II, *in re:* ***"Frigorífico Marejada S.A."***, del 29/12/2009; Sala IV, *in re:* ***"Agropecuaria Laishi S.A."***, del 15/04/2010; esta Sala, ***"Del Buono, Jorge Luis"***, del 15/03/2007; entre muchos otros).

Por tal razón, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (cfr. esta Sala, Causa Nº 12.113/21, ***"CLK SA (TF 36588-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo"***, del 9/08/2022; Causa Nº 5.864/14, ***"Boccuti, Antonio Miguel c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo"***, del 6/11/2014; Sala V, Causa Nº 35.379/10, ***"Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c/ DGI"***, del 21/03/2011).

Ahora bien, sin perjuicio de ello, tal principio cede no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad en la apreciación de aquéllos. Por ello, se ha dicho que el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (cfr. esta Sala, Causa Nº 12.113/21, **"*CLK SA (TF 36588-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*"**, del 9/8/2022; Causa Nº 5.864/14, **"*Boccuti, Antonio Miguel c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*"**, del 6/11/2014; Sala V, Causa Nº 35.379/10, **"*Sullair Argentina S.A. (TF 24732-I) c/ DGI*"**, del 21/03/2011).

Por lo tanto, si el apelante pretende la revisión de cuestiones de hecho y prueba de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, constituye un requisito de procedencia que el recurrente demuestre, preliminarmente, que la valoración efectuada por el mismo fue arbitraria (cfr. esta Sala, *in rebus*: **"*CLK SA*"**, cit. y Causa Nº 72.680/18, **"*Golden Penaut Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo*"**, del 9/05/2019).

VII- Que, en estas condiciones, se advierte en forma nítida que la recurrente no ha presentado razones de peso que permitan modificar lo

decidido, máxime cuando se pretende revertir el juicio del Tribunal Fiscal acerca de los hechos y de la prueba, aspecto que solo resulta revisable para la alzada en supuestos de deficiencias manifiestas o errores en la apreciación de aquellos extremos –como se ha expuesto en los considerandos precedentes–, los cuales no se advierten en el caso bajo examen.

En efecto lo decidido por el Tribunal Fiscal se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso, que le permitieron concluir que correspondía rechazar la repetición intentada por SMATA de los montos determinados de oficio en el impuesto a las ganancias –salidas no documentadas–.

Esta conclusión no se ve conmovida por lo remarcado en el memorial, respecto a que en todas las operaciones involucradas la orden de pago contaba con la validación de comprobante en web de AFIP, las facturas se cancelaron mediante cheques bancarios y los pagos fueron debidamente registrado en el libro IVA compras.

Sobre el particular, es necesario señalar que, en el ya citado precedente ***"Interbaires S.A."***, la Corte Suprema de Justicia de la Nación revocó la sentencia de la anterior instancia, advirtiendo que en aquel supuesto había "…*quedado eventualmente acreditada la salida del dinero mas no, como era menester, la individualización de su receptor ni tampoco la real existencia y la materialidad de las operaciones que originaron ese movimiento de fondos*". En la misma línea, expresó que quedaba a cargo del contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no sólo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados (apartado IV del dictamen fiscal al cual remite la Corte; en similar sentido Fallos: 326:2987, **"*Red Hotelera Iberoamericana SA*"**, cit., considerando 17). En el mismo orden de ideas, expresó que el simple acto de

cobro bancario no podía mejorar la suerte de la impugnación basada en la total orfandad probatoria en torno a los referidos servicios concretos que se decían haber prestado (apartado V del dictamen fiscal al cual remite la Corte; en similar sentido, Fallos: 326:2987, **"*Red Hotelera Iberoamericana SA*"**, cit., considerando 10).

En consecuencia, ante las fundadas observaciones efectuadas por el fisco, pesaba sobre la parte actora la demostración de la existencia y veracidad de las operaciones cuestionadas, refutando adecuadamente el contenido de la impugnación fiscal; y los documentos ofrecidos en sustento de la veracidad de las operaciones carecen de virtualidad para demostrarla y exigen de la utilización de otros medios probatorios para comprobar la existencia de las mismas (cfr. esta Cámara, Sala II, Causa Nº 32.350/12, **"*Toledo Pedro Roque (TF 29.171-I) c/ DGI"*,** del 29/11/2012 y esta Sala, Causa Nº 43.037/11, **"*Lim Sur SA (TF 24762-I) c/ DGI*"**, del 20/11/2012; Causa Nº 7.795/08, **"*Molinos Rio de la Plata S.A. c/ E.N.- AFIP DGI- Resol 370/08 s/ DGI*"**, del 3/04/2012; - en su actual composición- Causa N° 29.657/23, **"*Du Pont S.R.L. –TF 36201-I– c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*"**, del 11/06/2024).

Ello es así puesto que, cuando como aquí ocurre, el ente recaudador se ha ocupado meticulosamente de demostrar aquellos extremos que tornan carentes de credibilidad a las operaciones invocadas, avalando de tal modo las impugnaciones formuladas a su respecto, no basta para contradecir las conclusiones del acto determinativo la mera demostración del cumplimiento de recaudos formales de orden documental o contable, sino que es menester que el contribuyente aporte elementos concretos y contundentes que acrediten la veracidad de tales operaciones *(*cfr. esta Sala, Causa Nº 60.021/22, ***"Constructora Sudamericana SA (TF 64506412-I) c/ DGI"***, del 26/12/2023; ***"Cereales Acebal S.A. c/ AFIP (TF 30769-I) c/ DGI"***, del 11/9/2012; ***"Molinos Río de la Plata S.A. c/ AFIP DGI (Resol 247/06) s/ proceso de conocimiento"***, del 3/7/2012 -en su actual composición- Causa N° 29.657/23, **"Du Pont…"**, cit.; en similar sentido, Sala I, Causa Nº 41.858/2005, ***"Nidera SA"***, del 20/03/2012; Sala IV, Causa Nº 5.341/2015, ***"Agrocomercial Ramallo SA"***, del 11/08/2015, entre muchos otros*)*.

De este modo, conforme las constancias aportadas en autos, no se encuentra de modo alguno acreditado la causa de las operaciones,

individualizar a los verdaderos beneficiarios, así como la realidad de los servicios prestados y el bien supuestamente adquirido.

VIII- Que, al hilo de este razonamiento, tampoco son atendibles las quejas de la apelante referidas a que presentaron en sede administrativa la totalidad de las constancias que le fueron requeridas y nunca le fue formalmente exigido, por el ente recaudador, que acreditase la efectiva realización de las operaciones comprometidas en el ajuste cuestionado. Ello por cuanto, incluso aceptando tal hipótesis, no puede pasarse por alto que, al dictar el acto que rechazó su pretensión de repetir el tributo abonado, la demandada señaló cuales eran los extremos fácticos no demostrados que motivaban se declarase improcedente su petición. Por lo tanto, ponderando que la sentencia apelada fue precedida por una extensa etapa probatoria, debe indicarse que tampoco en el proceso seguido ante el Tribunal Fiscal se produjo prueba que, conforme lo expuesto en los considerandos que anteceden, habilitase a dejar sin efecto las conclusiones de la accionada y el ajuste tributario realizado.

Efectivamente, tanto de la prueba documental aportada en autos como de la prueba pericial contable, únicamente se desprende que todo el circuito se encontraba documentado. De hecho, los puntos de pericia ofrecidos se limitaron a que los profesionales intervinientes ratificaran la veracidad de dicha documentación (cfr. ofrecimiento de prueba, apartado 6.3 del recurso interpuesto ante el Tribunal Fiscal de la Nación).

IX- Que, con relación a la pretendida aplicación del precedente **"*Bildown S.A. c/ Fisco Nacional (AFIP DGI) s/ Ordinario*"** (*Fallos*: 334:1854, sentencia del 27/11/2011), 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- aclaró que *"...ha quedado fuera de debate en esta instancia la existencia y materialidad de las operaciones realizadas que vincularon a Bildown S.A. con sus proveedores, las que fueron objeto de cuestionamiento por el ente fiscal, dado que la sentencia apelada las tuvo por debidamente acreditadas con el respaldo de la prueba producida -la cual, cabe recordar, no fue objeto de cuestionamiento por parte del Fisco-"*. De esta manera, es de advertir que en dicho pronunciamiento la cuestión a dilucidar se limitó exclusivamente a la inteligencia de las normas federales involucradas, en tanto la tesis interpretativa propuesta por el Fisco postulaba que tales normas condicionaban el derecho al reintegro del IVA por exportación al hecho del efectivo ingreso del gravamen a las arcas fiscales por partes de los proveedores.

Es evidente, pues, que lo decidido en la citada causa resulta completamente disímil de lo planteado en autos.

Asimismo, vale aclarar que la decisión emitida el día 8/04/2022, en la causa caratulada ***"VZ BATH & BODY S.A. (TF 36087-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo"***, Causa N° 12.109/21, la cual -al fundar su recurso- la apelante atribuyó a este Tribunal, ha sido dictada por la Sala II de este fuero.

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

X- Que, finalmente, las costas de esta instancia deben ser impuestas a la parte vencida, ya que no se advierte la existencia de razones que justifiquen apartarse del principio general de la derrota (art. 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, **SE RESUELVE**: rechazar el recurso interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios; con costas de alzada a la vencida.

Conociendo del recurso de apelación deducido contra la regulación de honorarios, ponderando la naturaleza del juicio, su monto (cfr. fs. 1), la importancia de la cuestión y la entidad de la labor desarrollada en las tres etapas cumplidas ante el Tribunal Fiscal, **SE FIJAN** los honorarios de la dirección letrada y representación del Fisco Nacional en **10 UMA** , que equivalen -a la fecha- a la suma de setecientos siete mil noventa pesos -$707.090-, en conjunto y , con fundamento en pautas análogas a las enunciadas y considerando, además, el resultado del recurso, **SE ESTABLECEN** sus emolumentos, por las tareas cumplidas en la alzada (cfr. contestación de memorial de fs. 200/211 vta.) en **3 UMA**, que equivalen -a la fecha- a la suma de doscientos doce mil ciento veintisiete pesos -$212.127-. (arts. 16, 19, 20, 21, 29, 30, 44 de la Ley N° 27.423 y Res. SGA 1236/25).

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

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que -por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala- suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán, quien integra este Tribunal en los términos de la Ac. 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 01/07/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA