



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

Expte. N° 12.109/2021.-

///nos Aires, 8 de abril de 2022.- JMVC

**Y VISTOS:** para resolver estos autos caratulados: “VZ BATH & BODY SA (TF 36087-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, y

**CONSIDERANDO:**

I.- Que en fecha [5 de junio de 2019](#), el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió -por el voto de los Dres. O’ Donnell y Martín- revocar la Resolución N° 44/2012 por conducto de la cual la A.F.I.P. -D.G.I. determinó de oficio respecto de la contribuyente actora la materia imponible, intereses resarcitorios e impuso multas en el Impuesto a las Ganancias y -por el voto de los Dres. Martín y Gómez- confirmar las Resoluciones N° 45/2012 y N° 46/2012, por medio de las que la A.F.I.P. -D.G.I. determinó de oficio la materia imponible, intereses resarcitorios e impuso multas en el Impuesto a las Ganancias -Salidas no Documentadas, e Impuesto al Valor Agregado, respectivamente.

Asimismo, impuso las costas según los respectivos vencimientos.

II.- Que para decidir de ese modo, en el voto de los Dres. O’ Donnell y Martín se señaló que según surge de los considerandos de las resoluciones impugnadas, durante la fiscalización efectuada a la actora -cuya actividad consiste en la venta al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería- se detectaron irregularidades en relación a las operaciones efectuadas con la firma Shepperton S.A., entre ellas: 1) que no pudo ser localizada en el domicilio fiscal, ni legal; 2) que las facturas aportadas por la actora poseían un formato de impresión distinto al modelo matriz arrimado por la imprenta; 3) que de la documentación recolectada en la causa N° 14.369, caratulada: “Urdega S.A. s/Inf. a la ley 24.769”, surgía que la mencionada firma facturaba a otros contribuyentes insumos informáticos y otros servicios diferentes a la actividad declarada, la cual consistía en la “construcción, reforma y reparación de edificios residenciales”; 4) que se encontraba incluida en la base Apoc, bajo la condición “sin capacidad económica”; 5) que se detectaron irregularidades respecto del circuito de pago, toda vez que la mayoría de los cheques emitidos a favor de Shepperton S.A. fueron cedidos a Maxinta Valores y a la Mutual 7 de Noviembre; 6) que presentó declaraciones juradas del I.V.A. por los períodos fiscales 9/06 a 12/06 con débitos y créditos fiscales de cuantía similar y con el mismo saldo a su favor en todos los períodos; 7) que la única declaración jurada presentada para el Impuesto a las Ganancias fue por el período 2004

Fecha de firma: 08/04/2022

Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA



#35682744#318200420#20220407082630006

con saldo a su favor; y, por último, 8) que no poseía empleados en relación de dependencia, ni bienes registrables.

Al respecto, indicaron que como consecuencia de ello, el organismo fiscal impugnó las declaraciones juradas presentadas respecto de los Impuestos al Valor Agregado en las que cómputo los créditos fiscales y a las Ganancias en las que dedujo los gastos por las operaciones con dicho proveedor, ajustando los saldos resultantes, y liquidó el Impuesto en concepto de pago definitivo por Salidas No Documentadas, previsto en el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

En síntesis, señalaron que el principal argumento para resolver del modo en que lo hizo el Fisco, es que la documentación existente no respalda operaciones verídicas, por lo que correspondía a la recurrente probar la real existencia de las operaciones celebradas con el proveedor impugnado, debiendo meritarse la prueba ofrecida y producida en autos y ante la instancia administrativa previa.

Con relación al ajuste en el Impuesto a las Ganancias (cfr. Resolución N° 44/2012), los Dres. O' Donnell y Martín consideraron que se encuentra acreditado que: 1) el 19/07/2006, la actora suscribió un contrato de locación para la refacción de un inmueble del cual era locadora, el que se pactó ante escribano público; 2) por nota del 1/09/2006 los propietarios y los locadores de dicho inmueble expresaron su consentimiento para las obras de refacción y remodelación; 3) el 18/09/2006 se tramitó el aviso de obra ante la Dirección General de Fiscalización de Obras y Catastro de la C.A.B.A.

Señalaron que tales consideraciones, sumadas a los resultados de la pericia contable producida a fs. 155/158 y que la actividad declarada por Shepperton S.A. es coincidente con los conceptos facturados, dan cuenta de que la actora realizó la compra de los materiales y contrató los servicios necesarios con destino a la reforma y posterior habilitación de local comercial y con ello efectivamente realizó las erogaciones que, en carácter de gastos necesarios, el art. 80 de la ley del Impuesto a las Ganancias autoriza a deducir.

En definitiva, recordaron que para el Impuesto a las Ganancias, resulta imprescindible que se cumpla el apareamiento de ingresos y gastos, éstos últimos bajo el criterio que marca el citado art. 80 de la ley del gravamen, basado en la necesidad y pertinencia de los mismos. Por ello, consideraron que los trabajos globalmente se han efectuado y no habiéndose cuestionado la medida del gasto, debe admitirse su deducción para la determinación del tributo.





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

Por lo expuesto, y en atención a que la recurrente probó que los gastos fueron efectivamente realizados, resolvieron que corresponde revocar en todas sus partes la Resolución N° 44/2012.

Cabe destacar que, al respecto, la Dra. Gómez votó en sentido contrario avalando la legitimidad de la resolución recurrida.

En cuanto a la Resolución N° 46/2012, el Dr. Martín consideró que respecto de la incidencia frente al I.V.A. el requerimiento excede el cómputo del gasto, ya que lo exigido por el artículo 12 de la ley del tributo es que el impuesto se discrimine en la factura o documento equivalente, pero que quien lo factura y discrimine se encuentre en disposición legal de hacerlo. Frente a esta exigencia, lo que se debe verificar es si el dador del crédito es el verdadero prestador de los servicios. De allí que resulte necesario profundizar si el dador formal del crédito -el proveedor cuestionado- es el verdadero prestador del servicio, incluidos los bienes que incorpora.

Para ello, analizó las constancias probatorias de la causa y concluyó que todos los elementos colectados permiten formar la opinión respecto a la falta de correlación entre quién emitió los comprobantes y quien o quienes prestaron el servicio, surgiendo que se recurrió a una documentación que emula a una empresa dedicada otra actividad y que ya no se encontraba en actividad.

Por lo tanto, concluyó que no puede admitirse el cómputo del crédito fiscal por no existir identidad entre ambos y por encontrarse oculto el verdadero prestador.

Por su parte y a este respecto, la Dra. Gómez señaló que el art. 12 de la Ley del I.V.A., subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el mismo, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado - en este caso-respecto de Shepperton S.A., extremo que no se cumple en autos pues, tal como se advierte, la actora no ha logrado acreditar la realidad de las operaciones que dice haber efectuado con el proveedor cuestionado, por lo que cabe concluir que los agravios al respecto, al no encontrar respaldo en probanza suficiente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional.

Por último, en lo que hace a la Resolución N° 45/2012 (I.S.N.D.), el Dr. Martín señaló que siguiendo el análisis que viene efectuando, y a pesar de haber permitido computar el gasto como deducción admitida, tal como lo prevé el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, cuando el mismo se destine a obtener o mantener ganancias gravadas, la falta de identificación del efectivo beneficiario que se mantiene oculto, ya que no se ha podido



establecer que Shepperton S.A. ha resultado acreedora de dichos pagos, corresponde aplicar el gravamen del mencionado.

Así, consideró que corresponde confirmar la resolución determinativa apelada.

Por su parte, la Dra. Gómez en cuanto a la resolución bajo examen, indicó que los elementos necesarios para la configuración del impuesto son: a) la necesaria existencia de una erogación, es decir una salida de dinero concreta; b) la carencia de documentación de la erogación o que se encuentre documentada con elementos falsos y c) la presunción *juris tantum* que, ante el indicio de la comprobación de una erogación efectivamente realizada y la ausencia de documentación que la respalde, o que, de existir, se verifiquen en torno a ella vicios insanables se presume la configuración del Instituto de las Salidas No Documentadas, la que admite prueba en contrario.

Agregó que, en el caso, la actora no aportó elementos probatorios idóneos para acreditar las operaciones cuestionadas por lo que, frente a ello, resulta aplicable lo dispuesto por el mentado art. 37.

En tal sentido, recordó lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia en las causas: “Red Hotelera Iberoamericana”, del 26/08/2003 y en “Interbaires S.A.”, del 27/09/2011.

Con relación a los intereses resarcitorios, los Dres. Martín y Gómez coincidieron en sostener que, dado que han sido liquidados conforme las prescripciones del art. 37 de la L.P.T., corresponde su confirmación en proporción a los ajustes que son confirmados.

Por último, en lo que hace a la procedencia de las sanciones, el Dr. Martín indicó que las multas resultan equivalentes a tres veces los montos de los impuestos presuntamente evadidos, de conformidad con lo establecido en los arts. 46 y 47, inc. d) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Asimismo, recordó que las presunciones previstas en el art. 47 admiten prueba en contrario, por lo que corresponde a la recurrente probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el organismo fiscal.

Indicó que el análisis de la prueba pone de resalto que la recurrente no ha demostrado la ausencia del elemento subjetivo que requiere la figura infraccional aplicada -al haber quedado acreditado que la documentación utilizada no resulta un medio de comprobación suficiente de los servicios prestados por el proveedor cuestionado, al carecer de la necesaria justificación e identidad entre lo formal y lo efectivamente brindado en las





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

actividades bajo examen- lo que evidencia una conducta tendiente a avalar el ocultamiento de la realidad impositiva, situación que no hubiera sido detectada de no mediar la labor de la auditoría fiscal.

Ante la invocación de la falta del elemento subjetivo, le correspondía a la proponente ofrecer y producir las pruebas que hagan a su derecho, a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, no habiéndose ofrecido ni producido prueba alguna al respecto.

Por tal motivo, concluyó que no corresponde apartarse del encuadre jurídico efectuado por el "juez administrativo" y votó por confirmar las multas aplicadas con relación al I.V.A. y al Impuesto sobre las Salidas No Documentadas.

Finalmente, la Dra. Gómez reflexionó que en cuanto a la multa impuesta en Salidas No Documentadas, la falencia de la documentación de respaldo de la erogación, tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el art. 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la L.P.T.

Señaló que, para el pago del tributo en tal concepto debe tomarse en consideración lo establecido por la R.G. N° 839/00, que prevé la forma y plazo para el pago de este gravamen. Por ser ello así, en el caso de autos no se ingresó el impuesto correspondiente y tampoco se presentó el volante de pago, el que constituye la comunicación a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683. Dicha norma prevé 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, quedando por ello sin sustento los argumentos expresados al respecto en el recurso incoado en cuanto a la improcedencia de aplicar sanciones en concepto de Salidas No Documentadas.

Luego, advirtió que la sanciones previstas en el art. 46 de la ley de rito, exigen que el ente recaudador acredite no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, es decir, que debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado, se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación del soporte fáctico y el hecho presunto, tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta.

Aclaró que el Fisco partió desde la propia información de la recurrente sobre la supuesta operatoria y luego, a través de las atribuciones conferidas



por los arts. 33 y 35 de la ley de rito, colectó la información necesaria de dicha empresa para sustentar la evaluación de la situación de la recurrente en cuanto al cumplimiento de sus deberes fiscales, no advirtiéndose irregularidad o arbitrariedad alguna en tal labor, ni habiéndose sustentado el ajuste sobre las presunciones establecidas por el art. 18 de la citada ley.

Agregó que demostrado el elemento objetivo del ilícito, el art. 47 de la ley 11.683 establece presunciones legales “*ius tantum*” tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Señaló que ello quiere decir que, la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa.

En razón de lo expuesto, consideró que han concordado elementos suficientes para tener por configuradas las sanciones impuestas no habiendo elementos que justifiquen una dispensa o una reducción de las mismas.

En cuanto a las costas, se decidió que fueran impuestas según los respectivos vencimientos.

Finalmente, la Dra. O' Donnell votó por revocar las resoluciones bajo examen.

III.- Que contra lo así decidido, tanto la firma actora -en fecha [12/09/2019](#)- como el Fisco Nacional interpusieron [apelación](#) (cfr. fs. 45 del documento digitalizado).

La representación letrada de la demandada [expresó agravios](#) y la firma actora [hizo lo propio](#).

De los fundamentos de las apelaciones se corrió traslado, habiendo [contestado la parte actora](#) y la [demandada](#) (cfr. fs. 47/60 del documento digitalizado).

El Sr. Fiscal General de Cámara produjo su dictamen en fecha [30/09/2021](#).

IV.- Que la parte actora señaló que en el punto 8 del voto del Dr. Martín, se refiere al I.V.A. con consideraciones que entiende resultan ajenas a su parte y que se contradicen con los antecedentes de la causa, pues la documentación que emula a una empresa dedicada a otra actividad resulta falso, ya que la firma proveedora se encontraba inscripta con la actividad declarada de “construcción, reforma y reparación de edificios residenciales”.





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

Agregó que, la circunstancia expuesta respecto de las órdenes de pago utilizadas para la cancelación de las facturas es un aspecto sobre el cual no tiene el control acerca de la forma de cobro posterior por parte de su proveedor, no pudiendo pretenderse que persiga al proveedor para que acredite el depósito en su cuenta bancaria, pues ello no está previsto normativamente.

Indicó que en el punto 9, el citado vocal se refirió al Impuesto a las Ganancias -Salidas No Documentadas y sostuvo, de modo incorrecto a su juicio, que no se ha identificado al efectivo beneficiario. Al respecto, señaló que el punto 3 de la pericia contable, indaga sobre el pago efectuado por su parte de las facturas listadas en el cuadro de fs. 156 vta., siendo el cuadro de fs. 157 claramente explicativo pues sobre cada una de las facturas del cuadro citado en primer término, junto con la repetición de su importe, sendas columnas dan cuenta de la fecha de pago, el número de orden de pago emitida para efectuarlo y el número del recibo expedido en cada caso por Shepperton S.A.; circunstancia vital que deja vacíos de contenido los votos de la mayoría.

Luego, refirió que el voto del Dr. Martín en el punto 11 se vincula con las sanciones aplicadas, persistiendo en la contradicción de admitir la deducción del gasto en el Impuesto a las Ganancias y revocando la sanción aplicada, pero confirmando la sanción sobre el I.V.A. y Salidas No Documentadas por la misma conducta.

Referenció que el voto de la Dra. Gómez es contradictorio en materia probatoria, pues confirma todas las resoluciones administrativas recurridas, pero olvida las innumerables pruebas acreditadas en autos, que fueron avaladas por el voto de la vocal instructora. Por caso, soslaya la prueba pericial, ignorando asimismo que allí se referencian los recibos emitidos por el proveedor, pasando de ese modo por alto y de manera arbitraria, que dicha prueba ha dejado asentado que el beneficiario del cheque emitido por su parte ha extendido un recibo.

Por otra parte, resaltó que el cuestionamiento relacionado con la inexistencia de bienes registrables, evidencia un desconocimiento supino de la realidad de esta clase de firmas que se dedican a la construcción y refacción, las que no requieren en rigor de verdad, absolutamente ningún bien registrable para desarrollar su actividad.

Con relación al régimen sancionatorio, remarcó la inexistencia de ánimo defraudatorio, el que se vislumbra sobre la base del extenso listado de proveedores y que, salvo por Shepperton S.A., ninguno fue impugnado. En el



caso del cuestionado, la fiscalización se sustentó básicamente sobre presuntas irregularidades que escapan al control de su parte, y que según el Fisco fueron detectadas luego de que su parte encarase la obra (documentada con el aviso pertinente, la locación y las facturas de los arquitectos) y habiendo contratado efectivamente los servicios prestados por el proveedor y cancelados los importes correspondientes por su parte.

Refirió que, tanto el voto del Dr. Martín, como el de la Dra. Gómez, soslayan las constancias de la causa y efectúan una interpretación ajena de la normativa vigente.

Enfatizó que resulta inexacto que existan declaraciones juradas engañosas, como también sostener que su parte no llevase o no exhibiese documentos de comprobación suficiente. De ese modo, resulta producto de un craso error de la mayoría el sostener la posibilidad de aplicar una multa prevista en el art. 46 de la L.P.T., tanto menos concebible es pretender hacerlo sobre la base de las presunciones contenidas en el art. 47, inc. d) de la misma ley, toda vez que ninguna de esas presunciones aparecen verificadas en los hechos que aquí se ventilan. Es decir, ninguna de las características de la figura penal delineada en la norma resulta imputable a su parte, porque no ha incurrido en ningún acto de los sancionados por la misma.

Resaltó la impropiedad del propósito punitivo en su caso, dado que el supuesto indispensable de la violación de norma jurídica específica no ha existido, menos aun en grado de dolo que se halla completamente ausente en autos, no habiendo sido esclarecida tal circunstancia por la administración, como tampoco encuentra fundamento en la sentencia recurrida. Ello por cuanto, examinando el derecho aplicable se puede concluir que ningún precepto concreto aparece vulnerado.

Agregó que las conductas descriptivas del tipo penal sancionado por el art. 46 de la L.P.T. conciernen, en realidad, a la genérica descripción del fraude, corrientemente envuelto en el ardid o engaño. Argumentó que nada de ello tiene conexión alguna con la conducta de su parte, quien al tiempo de presentar sus declaraciones juradas (Impuesto a las Ganancias e I.V.A.) correspondientes a los períodos cuestionados, no ha incurrido en actitud ardidosa o engañosa. Por tal motivo, no cabe aplicar sanción por cuanto no ha existido comisión de infracción alguna por su parte.

En cuanto a la imputación infraccional basada sobre presunciones como la establecida en el art. 47, inc. d) de la L.P.T., entendió que también resulta absolutamente improcedente. Ello por cuanto, no existió inexactitud





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

en las declaraciones juradas presentadas, conforme surge de advertir que a raíz de ello no se han dado ninguno de los supuestos configurativos de “engaño” ni “ocultación maliciosa” en las declaraciones juradas, por cuanto la totalidad de los elementos de éstas surgen de las constancias de los libros de comercio y demás documentación de su parte, puestos a disposición de la fiscalización.

Asimismo, señaló la improcedencia de aplicar sanción sobre el Impuesto a las Salidas No Documentadas ya que resulta aún más patente en razón de los antecedentes de la causa.

Subrayó que resulta evidente que no corresponde aplicar sanción penal a su parte, en atención a que claramente la conducta que se pretende endilgar requiere de la necesaria presentación de declaración jurada engañosa.

Por último, mencionó que la R.G. N° 893/00, vigente al momento de los hechos, no instrumenta una declaración jurada a presentar por los contribuyentes en los términos del art. 46 de la ley 11.683, en tanto establece que el ingreso del importe del impuesto deberá efectuarse dentro de los quince días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada. Señaló al respecto que se viola el principio de legalidad con esta disposición, sosteniendo que es abiertamente inconstitucional por fijar el perfeccionamiento de un hecho imponible en violación flagrante al principio de reserva de ley, materia exclusiva del Congreso Federal.

En síntesis, señaló que no caben dudas acerca de que su parte no ha incurrido en infracción alguna pues no se encuentra acreditada la presentación de declaración jurada, o similar, con errores, falsedades u omisiones. Por ello, solicitó que sea dejada sin efecto la sanción o, en subsidio, que sea encuadrada en el art. 45 de la L.P.T.

**V.-** Que el Fisco Nacional en su apelación manifestó, en primer lugar, que la cuestión de fondo se vincula con una inspección a la que fue sometida la contribuyente, con el objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Señaló que con los datos obtenidos por la auditoría se pudo constatar que no se llevaron a cabo materialmente operaciones con Shepperton S.A. en concepto de servicios de refacción atribuibles al período fiscal 2007 en el Impuesto a las Ganancias.

Indicó que en autos se da el supuesto de excepción indicado en el art. 86 de la L.P.T. pues, en su criterio, el T.F.N. se apartó arbitrariamente de las pruebas de la causa.



Al respecto, consideró que el voto mayoritario para revocar la resolución sobre Impuesto a las Ganancias, se basa en meros formalismos tales como la suscripción del contrato de locación, la autorización y el consentimiento emitidos por los propietarios y locadores para la realización de obras de refacción, el aviso de obra tramitado por los mismos, situaciones que -según su criterio- no prueban la efectiva realización de los servicios impugnados.

En igual sentido, refirió que el hecho de que las facturas en discusión detallan conceptos como acopio de materiales, mano de obra, gastos de sereno, etc. Ignorando de esa forma que para poder servirse de los gastos de los facturas impugnadas la actora debía probar la materialidad de las operaciones en cuestión.

Consideró que la sola producción de la prueba pericial contable, no logra desvirtuar el ajuste efectuado pues, no aporta ningún elemento que permita acreditar que las operaciones impugnadas efectivamente ocurrieron. Señaló que las respuestas a los puntos periciales sólo indican cuestiones como el registro de las operaciones controvertidas en los libros contables o hacen referencia a facturas no vinculadas con el proveedor impugnado, lo que -según su criterio- tampoco acredita la materialidad de las operaciones en discusión.

Transcribió lo decidido por la Dra. Gómez en su voto en disidencia y remarcó que el aspecto formal de las supuestas operaciones con Shepperton S.A. no se cumplió debidamente, debido a la manifiesta discordancia entre los formatos de impresión de las facturas aportadas por la contribuyente y el modelo exhibido por la imprenta.

De allí que, concluyó que el fallo en cuestión le causa un gravamen irreparable ya que considera que el pronunciamiento resulta manifiestamente arbitrario, al haber revocado una resolución apartándose de las pruebas y antecedentes de la causa.

**VI.-** Que con carácter previo al tratamiento de las cuestiones planteadas, corresponde señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, "Luis A. Ducret y Cia. S.A. c/Dirección General





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, Expte. N° 11.354/2017, del 18/12/2018, entre muchos otros).

VII.- Que sentado lo anterior, corresponde señalar que: a) mediante la [resolución N° 44/2012 \(DV RR II P\)](#), el Fisco determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2007, en la suma de pesos treinta y siete mil ciento sesenta y siete con noventa centavos (\$ 37.167,90), con más sus intereses resarcitorios y una multa en los términos de los arts. 46 y 47, inc. d) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.);

b) Por [resolución N° 45/2012 \(DV RR II P\)](#) el organismo recaudador determinó de oficio el Impuesto a las Salidas No Documentadas, respecto de las erogaciones efectuadas durante los meses de octubre de 2006 a febrero de 2007, en la suma de pesos cuarenta y dos mil seiscientos cuarenta y siete con veintiocho centavos ( \$ 42.647,28), con más sus intereses resarcitorios y una multa en los mismos términos que los aplicados en la resolución antes mencionada y, por último,

c) Por conducto de la [resolución N° 46/2012 \(DV RR II P\)](#) el ente fiscal determinó de oficio el I.V.A. por los períodos fiscales 09, 10 y 12 del 2006, en la suma de pesos veintidos mil trescientos con setenta y cinco centavos (\$ 22.300,75), con más sus intereses resarcitorios y una multa impuesta de conformidad con la normativa ya indicada.

VIII.- Que, en orden a la consideración de las apelaciones de las partes y en atención al modo en que fue resuelta la cuestión en la instancia anterior, es preciso comenzar por recordar que los actos administrativos gozan de la denominada *presunción de legitimidad* (cfr. art. 12 de la ley 19.549 y modificatorias y esta Sala, *in re*, “LDC Argentina S.A. c/D.G.I.”, Expte. N° 91.325/2017, del 3/05/2018, entre otros).

En tal sentido, se ha indicado que tal presunción implica la suposición de que el acto administrativo ha sido dictado con arreglo a las normas jurídicas que debieron condicionar su emisión. Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado que la presunción permite inferir que toda la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, lo cual subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente (cfr. *Fallos*: 319:1476, *in re*, “Alcántara Díaz Colodrero, Pedro”, del 20/08/1997, entre otros).

En palabras de Bartolomé Fiorini, el fundamento de este carácter deriva de la presunción general de validez que acompaña a los actos estatales: a toda ley se la presume constitucional, a toda sentencia se la considera válida, y a todo acto de la Administración se lo presume legítimo



(cfr. autor citado, *Derecho Administrativo*, Bs.As., Abeledo-Perrot, 1976, 2da. edición, t. I, p. 348). A lo que cabe agregar que la revisión judicial de los actos concurre para enervar la presunción y, en todo caso, ello significa que la presunción puede ser desvirtuada ante un tribunal (cfr. Comadira, Julio R. - Monti, Laura M., colaboradora, *Procedimientos Administrativos*, Bs.As., La Ley, t. I, pp. 231/232 y sus citas).

Es, en razón de la vigencia de la citada norma, que le corresponde a la parte actora en ejercicio de su derecho de contradicción, ofrecer y producir prueba conducente a fin de derribar la presunción de legitimidad y evidenciar los pretendidos errores que afectarían a los actos administrativos impugnados (cfr. art. 377 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por el art. 197 de la L.P.T.).

**IX.-** Que, asimismo, cabe señalar que el caso encuadra en la previsión contenida en el art. 86, inc. b), aps. 1º) y 2º) de la L.P.T. La norma exige a quien pretende la revisión en esta instancia de la plataforma fáctica y de la prueba que gira en torno a ella, acreditar la arbitrariedad en el pronunciamiento del Tribunal a quo, lo que habilitaría tal análisis por parte de esta Cámara.

Al respecto, cabe recordar que constituye doctrina jurisprudencial pacífica, sólida y consolidada aquélla que caracteriza qué debe entenderse por arbitrariedad: “[s]ólo cuando se resuelve contra, o con prescindencia, de lo expresamente dispuesto por la ley respecto al caso, se prescinde de pruebas fehacientes regularmente traídas al juicio o se hace remisión a las que no constan en el” (cfr. *Fallos*: 207:72 y doctrina concordante posterior; esta Sala, *in re*, “Sbasseiro, Oscar R. c/D.G.I.”, Expte. Nº 74.716/2018, del 3/04/2019, entre otros).

El criterio imperante en este Tribunal interpreta que de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683, respecto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde estar a lo decidido por el T.F.N., salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta en la valoración de dichos aspectos (cfr. Sala I, en la causa: “Establecimientos Don Esteban S.A. c/D.G.I.”, del 12/05/2015; esta Sala, *in re*, “Xenobióticos S.R.L. c/D.G.I.”, Expte. Nº 23.132/2016, del 7/06/2016 y sus citas; Sala III, en autos: “Standard Motors Argentina S.A. c/D.G.I.”, del 12/05/2015; Sala IV, causa: “Valle Escondido c/D.G.I.”, del 17/05/2016 y Sala V, *in re*, “Sullair Argentina S.A. c/D.G.I.”, del 21/03/2011, entre otros).





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

X.- Que con respecto a la apelación del Fisco Nacional, cabe señalar que las manifestaciones vertidas no resultan idóneas para refutar la decisión alcanzada en la instancia anterior en cuanto se dispuso la revocación de las Resolución N° 44/12.

En efecto, como quedara dicho en los considerandos que anteceden la decisión adoptada por el Tribunal Jurisdiccional Administrativo con relación al Impuesto a la Ganancias al dejar sin efecto el mencionado dispositivo, se basó en la interpretación de los hechos y de las pruebas rendidas con respecto a la previsión normativa contenida en el art. 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, cuyo texto establece: *“Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva. Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras.”.*

Con base en la normativa transcrita, el voto mayoritario del pronunciamiento del T.F.N. sobre este punto, sostuvo que se encontraba acreditado el apareamiento de ingresos y gastos, éstos últimos bajo la premisa establecida en la norma glosada precedentemente y con base en la real existencia, necesidad y pertinencia de los mismos.

De allí que concluyó que los trabajos de reforma globalmente considerados han sido efectivamente llevados a cabo, correspondiendo en tales condiciones la admisión de la deducción del gasto, ya que no ha sido cuestionado por el Fisco ni su medida y ni su aplicación.

Ahora bien, de la atenta lectura del pretendido memorial de agravios de la demandada, no surge -como es debido- una crítica concreta y razonada del pronunciamiento recurrido, tal como expresamente lo prevé el art. 265 del C.P.C.C.N., imponiéndose en consecuencia, el resultado previsto en el art. 266 del mismo cuerpo, aplicable al caso por conducto de lo estipulado en el art. 197 de la L.P.T.

En efecto, en su escrito recursivo, la demandada -tras detallar el contenido y alcance de la resolución administrativa recurrida y lo resuelto en la instancia anterior-, efectuó una serie de consideraciones genéricas y



objetivas las que, sin resultan incorrectas y/o desacertadas en términos generales, distan considerablemente de lograr el efecto de convicción sobre este Tribunal acerca del supuesto/prendido error en que habría incurrido el pronunciamiento del T.F.N. con relación a la resolución N° 44/2016.

Tan es así, que la pretendida arbitrariedad atribuida al decisorio del Tribunal *a quo*, no superó el umbral de la declamación, pues no se ha indicado siquiera cuál o cuáles han sido las pruebas que se han interpretado erróneamente, y en que consistió la falencia atribuida; como así tampoco se ha hecho siquiera mención a la interpretación que se ha llevado a cabo respecto de la previsión contenida en el art. 80 de la L.I.G. y su alcance en el presente caso, debiendo señalarse, asimismo, que el dispositivo previsto en el art. 86 de la L.P.T. establece que deberá acreditarse la arbitrariedad manifiesta del pronunciamiento recurrido, lo cual en la especie no ha ocurrido ni siquiera someramente.

En efecto, cabe tener presente que de la prueba producida en la causa y debidamente ponderada en el fallo apelado, surge:

a) documental obrante en las actuaciones administrativas: i) contrato suscrito y pactado ante escribano público para la refacción del inmueble del que la actora era la locadora; ii) nota de los propietarios y los locadores del inmueble en el que expresaron el consentimiento para la realización de las obras de refacción y remodelación y iii) la tramitación del aviso de obra ante la Dirección General de Fiscalización de Obras y Catastro de la C.A.B.A. Cabe destacar la documental referida, no ha sido cuestionada ni desconocida por la contraria; y,

b) prueba pericial contable: corresponde señalar, en primer lugar, que la misma fue realizada en conjunto por peritos propuestos por ambas partes, no habiendo mediado impugnaciones, ni pedidos de aclaraciones (ver fs. 155/158 del expte. en soporte papel). De allí surge -en cuanto a este aspecto del asunto importa- que: i) los libros contables e impositivos de la actora son llevados en legal forma, cumplimentando los requisitos formales de índole extrínseca previstos en la legislación vigente; ii) la actora realizó la compra de materiales y contrató los servicios necesarios con destino a la reforma y posterior habilitación de un local comercial ubicado en la Avenida Santa Fe 2698, C.A.B.A. Ello por cuanto, en los libros constan asientos referidos a la compra de materiales con destino a la obra indicada, habiéndoles sido exhibidas a los peritos diversas facturas emitidas a nombre de la actora, adjuntando sus respectivos pagos, las que pudieron ser relacionadas en función de la descripción que contienen, con el inmueble sito en Av. Santa Fe





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

2698, C.A.B.A.. Así, en los cuadros insertos a continuación en el informe, se puede observar el detalle de operaciones con tres proveedores (Color Beton S.R.L.; Páez Hnos. y Alejandro Stoberl), todas relacionadas al inmueble y obra en cuestión; con sus correspondientes fechas (entre el 25/10/2006 y el 18/12/2006); sus importes; sus números de registro en los libros correspondientes; sus órdenes de pago junto a sus correlativos números de cheque, entidad bancaria, importes y retenciones.

Asimismo, la información suministrada por el Arq. Armendares - referida en la Resolución N° 44/12- da cuenta de manera expresa e indubitable de la existencia y concreción de los trabajos de refacción llevados a cabo.

Por ello cabe concluir que, efectivamente, las erogaciones fueron realizadas en carácter de gastos necesarios, y en tales condiciones encuadran en la autorización a deducir prevista en el art. 80 de la ley del Impuesto a las Ganancias, habiendo la contribuyente probado que los mismos fueron efectivamente realizados, debiendo desestimarse la apelación de la demandada y confirmar la decisión del T.F.N. que revocó la resolución impugnada en todas sus partes.

**XI.-** Que a continuación corresponde abordar la apelación de la actora.

En primer lugar, debe analizarse lo relativo al proveedor cuestionado por el Fisco Nacional: Shepperton S.A., con relación a la materia tributaria involucrada en las resoluciones bajo examen, a la luz de la prueba producida en autos.

En efecto, de las constancias de la causa surge lo siguiente: a) prueba pericial contable: habiéndose dejado sentado que los libros contables e impositivos de la contribuyente actora son llevados en legal forma (cfr. punto 1 y lo ya expuesto en el considerando que antecede), cabe señalar que: i) en el punto 2 del dictamen se observa un cuadro con el detalle de veintidos (22) facturas -cuyas fechas van desde el 15/09/2006 al 26/12/2006- expedidas por Shepperton S.A. y que aparecen registradas con indicación de tomo y folio, en los libros de la contribuyente actora.

ii) Del punto 3 del citado dictamen, surge que los pagos hechos por la actora respecto de esas facturas aparecen registrados en sus libros de comercio, con indicación de tomo y folio y respaldo documental en forma de orden de pago de la actora y recibo expedido por parte de Shepperton S.A. Las fechas de los pagos van en orden correlativo desde el 6/10/2006 al 19/02/2007; es decir, fechas entre las cuales se desarrollaron las obras de refacción del local comercial bajo explotación de la contribuyente actora.



iii) Del punto 4 de la pericia, surge que han sido debitadas de las cuentas bancarias de la actora las sumas correspondientes al pago de cada una de las facturas emitidas por Shepperton S.A., con sus respectivas retenciones.

b) Prueba documental: del informe caratulado: "Asunto: causa penal N° 72 (Expte. N° 330/06) carátula: "N.N. s/asociación ilícita", del registro del Juzgado Nacional Penal Tributario N° 3. Contribuyente: Shepperton S.A., C.U.I.T. N° 30-70815021-1, glosado a las actuaciones administrativas que se tienen a la vista y datado en C.A.B.A. en enero de 2010, se extrae lo siguiente: i) el proveedor en cuestión tiene como actividad principal: construcción, reforma y reparación de edificios residenciales desde 11-2002; ii) tiene denunciados domicilios legal, fiscal y comercial; iii) su contrato social fue inscripto en: 27/11/2002; iv) está dado de alta en los impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima presunta, I.V.A. y bienes personales, desde fechas coincidentes y/o cercanas al inicio de sus actividades; v) presentó declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias hasta el período 2004 e I.V.A. hasta el año 2007; vi) no posee bienes registrables; vii) fue incluida en la base APOC, bajo la condición de "sin capacidad económica" a partir del 14/09/2007; entre otros detalles menos relevantes.

**XII.-** Que, sentado lo anterior, cabe señalar que las razones expresadas en el memorial de la actora resultan suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho brindados por el Tribunal *a quo* para confirmar las N° 46/12) y determinaron el Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas (N° 45/12).

Ello por cuanto, si bien las críticas consisten en el cuestionamiento de la valoración de la prueba, se observa que el T.F.N. ha efectuado una interpretación que se aparta de las pautas de hermenéutica a las que se ha hecho referencia precedentemente y a la doctrina jurisprudencial que corresponde aplicar a este tipo de casos.

Por ser ello así, cabe concluir que las manifestaciones vertidas por el recurrente resultan suficientes y conducentes para tener por acreditada la arbitrariedad en el pronunciamiento recurrido, resultando idóneas a efectos de habilitar la intervención de este Tribunal, en orden a la previsión normativa del art. 86 de la L.P.T.

En tal sentido, cabe poner de resalto que -a la luz del detalle de la prueba rendida en la causa efectuada precedentemente- no resulta reprochable o cuestionable la conducta asumida por la actora respecto del proveedor cuestionado, dado que por un lado las irregularidades e





Poder Judicial de la Nación

## CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA II

inconsistencias detectadas a su respecto por la fiscalización son ajenas al receptor de los bienes y servicios, y por el otro en cuanto su obligación se ciñe a verificar que su proveedor posea C.U.I.T. activa, que las facturas cuenten con C.A.I. vigente y que no se encuentre incluido en la base APOC al tiempo de la celebración de las operaciones (cfr. en este sentido, esta Sala, “JBS Argentina SA c/EN -AFIP- DGI s/Proceso de Conocimiento”, Expte. N° 60.674/2016, del 26/11/2021, entre otros).

Precisamente esa es la doctrina que emana del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “[Bildown S.A. c/Fisco Nacional \(A.F.I.P. -D.G.I.\) del 27/12/11 \(Fallos: 334:1854\)](#)”; doctrina que fuera aplicada por esta Sala en anteriores ocasiones (cfr. “Oleaginosa Moreno Hnos. S.A.C.I.F.I.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, Expte. N° 11.148/2013, del 11/06/2021; “LDC Argentina S.A. c/E.N. -A.F.I.P. -D.G.I.”, Expte. N° 35.469/2012, del 14/11/2019, *a contrario sensu*; entre otros).

Cabe recordar que, en dicho precedente, el Alto Tribunal -haciendo suyo el dictamen del Ministerio Público Fiscal- analizó todos los elementos involucrados en la causa, y expresó que: “...nada encuentro en la ley del I.V.A. -y tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes. En otras palabras, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del I.V.A. del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó”; para concluir que: “...pretender ello conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, 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 esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice”.

Por ser ello así, corresponde tener especialmente en cuenta que conforme surge de las constancias probatorias glosadas anteriormente, el mentado proveedor al tiempo en que operó con la contribuyente actora (esto es: 15/09/2006 al 19/02/2007) se encontraba inscripto en A.F.I.P., contaba con C.U.I.T. válida, estaba dado de alta en los impuestos correspondientes, presentaba sus declaraciones juradas y no estaba incluido en la base APOC; y todo ello por cierto, al margen de que posea o no posea bienes registrables



o cuente con personal a cargo (lo que, por cierto, es un dato irrelevante en empresas de este rubro); y, en función de ello, cabe concluir que -en el particular supuesto de autos- no corresponde trasladar la responsabilidad a la contribuyente por la presunta falta de capacidad operativa del citado proveedor ya que -según surge de las constancias de la causa, en especial de la prueba pericial contable- obró con diligencia al momento de la celebración de las operaciones.

Por otra parte, además de la existencia del proveedor -al menos al tiempo de la concreción de las operaciones- también quedó demostrado por medio de la prueba pericial contable, que los gastos fueron efectivamente realizados y que las erogaciones o salidas se encuentran efectivamente documentadas (cfr. prueba pericial contable de fs. 155/158).

Además, la prueba documental ha sido corroborada por la pericial contable, de la cual surge el circuito de pagos y la correlación de las operaciones con el proveedor, como así también la deducción de retenciones; debiendo en este orden ser puntualizado que resulta irrelevante que el destinatario de los abonos hubiere desviado los fondos dados en pago hacia terceros, puesto que tal proceder es por completo ajeno al pagador y la eventual irregularidad que de ello pudiere seguirse, es también insusceptible de ser considerada con un factor relevante o suficiente para poner en duda la existencia de las operaciones y el destino de las sumas erogadas por el deudor.

**XIII.-** Que en orden a lo expuesto y en atención a la vigencia del principio interpretativo en razón del cual los jueces formarán su convicción ponderando las pruebas producidas y que estimen adecuadas para la resolución del conflicto, examinándolas detenidamente con un criterio lógico jurídico, y asignándoles su valor de acuerdo con las reglas de la sana crítica y las máximas de la experiencia (cfr. art. 386 del C.P.C.C.N., y esta Sala, *in re*, “Compañía Procesadora de Carnes S.A. y otro c/E.N. –A.F.I.P. –D.G.I.”, Expte. Nº 5.853/2013, del 22/03/2018, entre otros), este Tribunal considera que en autos está acreditada por diversos medios de prueba la existencia del proveedor y la realidad fáctica de las operaciones cuestionadas por el Fisco Nacional, resultando en consecuencia, incorrecta su tesis e inadecuadas las determinaciones de oficio y las sanciones impuestas en las resoluciones impugnadas en estos autos.

En relación a ello, cabe considerar que la “causa” (cfr. art. 7º, inc. b de la ley 19.549) que funda el dictado del acto administrativo, son las





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-  
SALA II

“circunstancias de hecho y de derecho” que motivan su emisión, que en cada caso llevan a producirlo.

A su vez, el art. 14, inc. b) de la L.N.P.A. dispone que, si el acto carece de causa, por no existir o ser falsos los hechos invocados, el acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable.

En razón de lo expuesto, y a la luz de los preceptos citados, corresponde revocar la sentencia apelada -en cuanto, por mayoría, confirmó las resoluciones N°s: 45/12 y 46/12- y declarar la nulidad de las resoluciones administrativas impugnadas, en todo cuanto allí disponen y deciden.

**XIV.-** Que en cuanto a la forma en que se resuelve, y por no existir mérito para la dispensa, corresponde imponer las costas en ambas instancias a la demandada vencida (cfr. arts. 68, 1° parte y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Por las razones expuestas, se **RESUELVE**: 1°) desestimar el recurso interpuesto por la demandada y confirmar la decisión del T.F.N. en cuanto fue materia de agravio por su parte; 2°) hacer lugar a la apelación de la actora, revocar la decisión del T.F.N. en todo cuanto fue materia de recurso y, en consecuencia, dejar sin efecto las resoluciones A.F.I.P. N°s: 45/12 y 46/12, y 3°) imponer las costas de ambas instancias a la demandada en su carácter de vencida (cfr. arts. 68, 1° parte y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación por conducto del art. 197 de la ley 11.683, t.o. 1998 y modif.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

