



Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA IV

CAF 7070/2026/CA1 — “CITRUSVIL SA (46862-i) C/ DIRECCION GENERAL IM-POSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, mayo de 2026.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 153/160 **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, con costas**, las resoluciones de la AFIP-DGI mediante las cuales se determinó de oficio las obligaciones tributarias frente al IVA por los períodos fiscales 12/2008 a 1/2014, resultando una disminución de saldos a favor de la contribuyente y al Impuesto a las Ganancias, salidas no documentadas, por los períodos fiscales 12/2008 a 12/2013, con más intereses. Asimismo, redujo la multa aplicada en concepto de Impuesto a las Ganancias, salidas no documentadas, con costas por su orden.

Para así decidir, efectuó las siguientes consideraciones:

- a) En cuanto a la declaración de nulidad de las resoluciones apeladas, era preciso señalar que la OI N° 613322 se había originado en las tareas realizadas por la División Gestión Estratégica de Fiscalidad Internacional, que había detectado la existencia de posibles triangulaciones de exportación efectuadas durante los períodos fiscales 2008 y 2009 en el Impuesto a las Ganancias y 4/2008 a 9/2009 en el IVA. Dichas operaciones de exportación involucraron a países de baja o nula tributación y ciertas impugnaciones con otros sujetos calificados de apócrifos. Conforme se desprendía de ese informe la actora había conformado dichos ajustes y se había acogido al plan de pagos establecido por la RG 3451, rectificando sus declaraciones juradas. Por lo tanto, y no obstante existir coincidencia entre ambas fiscalizaciones en relación con algunos períodos, no resultaba de aplicación la prohibición dispuesta en el art. 19 de la ley 11.683 por cuanto el Fisco no había iniciado procedimiento determinativo.
- b) Tampoco resultaban atendibles los agravios dirigidos a impugnar los actos con sustento en la ausencia de fundamentación, atento a que se habían expuesto los elementos tenidos en cuenta para impugnar a determinados proveedores.
- c) De las tareas de fiscalización el organismo fiscal pudo comprobar serias y concretas inconsistencias que lo llevaron a la conclusión fundada de que se estaba frente a operaciones impugnables con ciertos proveedores ya que ninguno poseía capacidad económica para desarrollar las actividades facturadas.



- d) Respecto de los proveedores observados en el IVA, cabía señalar que su impugnación resultaba razonable, en tanto el Fisco había sustentado su pretensión objetiva a través de hechos externos y razonables relatados en el informe de inspección y las resoluciones apeladas, que no fueron debidamente rebatidos por medio de prueba alguna. De modo que los dichos de la actora, al no ser sustentados por prueba fehaciente, resultaban a la postre meras afirmaciones que no lograban destruir las conclusiones a que se había arribado en el acto determinativo, por lo que correspondía confirmarlo.
- e) Por lo demás, la circunstancia de que el Fisco hubiese convalidado las operaciones en los términos de la RG 2000 no impedía que, en uso de las atribuciones que le competían a raíz del resultado de fiscalizaciones posteriores, concluyera sobre la falsedad de las operaciones.
- f) Con respecto al Impuesto a las Ganancias, salidas no documentadas, sostuvo que cuando la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de los casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.
- g) En el caso de autos, las facturas impugnadas respecto de las operaciones con los proveedores Romero, Brusner Servicios SRL, Leopoldo Walter Lugones, Lopergolo Evangelina, L y S SRL, Rivero Carlos Alberto, Sandoval Agustín Alberto, Zanetti Pablo, Fusaichis Pagasus SRL y Cisnero fueron canceladas con cheques emitidos por Citrusvil SA.
- h) Del análisis de las copias obrantes en las contestaciones de las circularizaciones a las entidades bancarias emisoras de los cheques se evidenciaba que fueron endosados por ellos y luego cobrados por empresas sin conexión evidente, y el único cheque de Lugones fue endosado y cobrado por el apoderado de otra empresa.
- i) De lo expuesto se colegía que los aspectos requeridos para que no procediera la aplicación de la norma no habían quedado demostrados en autos. A lo que cabía agregar que tampoco había quedado acreditada la causa de las erogaciones.
- j) Finalmente, en cuanto a la multa aplicada en los términos del art. 46 de la ley 11.683, respecto del Impuesto a las Ganancias, salidas no documentadas, el voto mayoritario consideró que correspondía confirmarla en tanto la pretensión derivaba de atribuir actos fraudulentos claramente determinados y fundados. No obstante, la redujo al mínimo legal por falta de antecedentes sumariales.

2º) Que, contra dicha decisión **apeló la actora** y expresó agravios a fs. 180/191 vta, los que fueron contestados por su contraria a fs. 217/227 vta.

En primer lugar, denuncia el pago del ajuste y de la multa aplicada, y solicita que, en caso de proceder la revocación de la resolución, se le devuelva lo abonado.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA IV

CAF 7070/2026/CA1 — “CITRUSVIL SA (46862-i) C/ DIRECCION GENERAL IM-POSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Sostiene que el ajuste es nulo por cuanto ya se había verificado a los mismos proveedores en anteriores fiscalizaciones en las que no habían sido denunciados como apócrifos.

Entiende que resulta de aplicación el art. 19 de la ley 11.683, según el cual la conformidad de un ajuste provoca los efectos de una determinación de oficio para el Fisco.

Alega también que existe una nulidad por falta de fundamentación y que además el Fisco ya había analizado a los proveedores involucrados en las operaciones al aprobar los reintegros del IVA exportador sin que en dicha oportunidad se los hubiese cuestionado.

Afirma que la resolución se basó en presunciones vinculadas con situaciones fácticas atribuidas a terceros que por vía indirecta le fueron atribuidas a su parte.

Destaca en tal sentido que quedó acreditado en autos que las operaciones eran reales y que los medios de pago eran los que establecía la ley 25.345.

En cuanto al ajuste sobre el Impuesto a las Ganancias, salidas no documentadas, afirma que en el presente caso no acaecen ninguno de los dos supuestos para la aplicación de la figura por cuanto las salidas tienen respaldo documental y han sido efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. En efecto, no existen erogaciones carentes de documentación.

Asimismo, considera que las salidas no documentadas no se exteriorizan mediante declaraciones juradas y ni siquiera la Administración le ha reconocido tal carácter a los volantes con que se hace efectivo el ingreso del impuesto. Es por ello que la omisión del ingreso voluntario y tempestivo de las salidas no documentadas resulta atípica respecto del art. 46.

Por último, sostiene que la RG 893 es una creación administrativa sin respaldo legal y que, en su caso, resulta inconstitucional.

3º) Que, previo a examinar los agravios traídos a conocimiento de la Alzada, conviene recordar que los jueces no están obligados a tratar todos y cada uno de los argumentos de las partes, sino sólo aquéllos que estimen pertinentes para la solución del caso (confr. Fallos:310:1835; 324:3421; 326:2235; 331:2077, entre otros).

4º) Que, en primer lugar, en cuanto al **planteo de nulidad** por violación al art. 19 de la ley 11.683 cabe señalar que, tal como lo puntualizó el Tribunal Fiscal, debe analizarse la **OI N° 1038400**, que originó el presente cargo, y su conexidad con



la **OI 613322**, realizada por la División Gestión Estratégica de Fiscalidad Internacional y que había detectado la existencia de posibles triangulaciones de exportación efectuadas durante los períodos fiscales 2008 y 2009 en el Impuesto a las Ganancias y 4/2008 a 9/2009 en el IVA.

En tal sentido vale recordar que **el art. 19 de la ley 11.683** prevé dos supuestos en que no queda firme la determinación de oficio, pudiendo ser modificada por el Fisco en contra de los intereses de los contribuyentes. Estos casos son: a) cuando en la resolución respectiva se hubiera dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos otros no considerados expresamente en la determinación anterior y b) cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior.

La primera hipótesis no se trata estrictamente de una modificación de la resolución determinativa, sino que se refiere al caso de efectuar una nueva determinación sobre aspectos no tratados en la anterior.

Es dable señalar al respecto que, en el caso de autos, del cotejo de los informes correspondientes a ambas fiscalizaciones se puede observar que no hay identidad entre el total de los períodos y de los proveedores investigados, y si bien la actora conformó los ajustes efectuados adhiriendo a un plan de pago, ello sólo alcanza a los aspectos impugnados por el Fisco y no respecto de los restantes sobre los cuales no hubo una pretensión conformada ni tampoco una determinación de oficio.

5º) Que, por lo demás, y en cuanto a la nulidad por falta de fundamentación de los actos, corresponde también su rechazo en tanto no se advierte de las resoluciones que no se hayan fundado debidamente, resultando sus agravios meras repeticiones de manifestaciones ya efectuadas anteriormente sobre el punto.

6º) Que, en cuanto al planteo de nulidad basado en que al conceder los reintegros ya se habían analizado las operaciones sin efectuar observación alguna, cabe señalar que la Resolución 2000 prevé un sistema de devoluciones anticipada de los créditos, previa verificación de meros formalismos, quedando supeditado ello a la necesidad de corroborar la real existencia de las operaciones.

7º) Que, por lo demás, es dable puntualizar que a los efectos de la **procedencia de una nulidad**, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican, concretamente, las defensas de las que se hubiera visto privado de oponer el impugnante, debiendo además, ser fundadas en un interés jurídico. Debe tenerse en cuenta, asimismo, que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA IV

CAF 7070/2026/CA1 — “CITRUSVIL SA (46862-i) C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

artículo 18 de la Constitución de la Nación no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanársela en una etapa jurisdiccional ulterior [*Fallos*: 320:1611 y esta Sala *in re* “Chubb de Fianzas y Gtias SACIA Seguros (TF 15.615-A) c/ D.G.A.”, 20/10/05 y “Avital SA - TF 32754-I c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 24/02/22].

El Tribunal tiene dicho que el litigante que pretende la declaración de nulidad de las actuaciones de conformidad con lo prescripto en los artículos 169 y siguientes del código procesal, debe *necesariamente* mencionar de un modo expreso el perjuicio que el vicio le causa y el interés jurídico que procura subsanar, siendo insuficiente a tal efecto la invocación genérica de principios o garantías constitucionales o el uso de fórmulas imprecisas [ver la exigencia que emana del artículo 172 del código de rito; cfr. también “Impsat S.A. c/Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos”, sentencia del 21/12/95 y “Alonso Mario Oscar (TF 9341.-I) c/D.G.I.”, sentencia del 15/10/98, entre muchos otros]. Asimismo, se ha sostenido que adoptar una solución diferente significaría contradecir el principio que no admite la declaración de nulidad sin perjuicio, ni la nulidad por la nulidad misma.

En el caso, no se han invocado, concretamente, los perjuicios que habrían causado las alegadas nulidades, como así tampoco las defensas jurídicas que la parte actora se habría visto privada de oponer (esta Sala, *in re* “Ossandon, Paola Carla c/ Sedronar s/ registro nacional de precursores químicos – Ley 26.045- art. 6”, sent. del 27/02/18).

Por todo lo expuesto corresponde desestimar los agravios esgrimidos sobre el punto.

8º) Que, cuando los órganos judiciales ejercen el control de legalidad de los actos administrativos el principio general es que escapan a su examen las cuestiones de hecho, respecto de las cuales quedan vinculados a la apreciación que de ellas ha hecho el organismo administrativo. Su pronunciamiento debe recaer sobre cuestiones de derecho. Sin embargo, si el acto administrativo se funda en hechos inexactos, dará lugar a una violación jurídica, por lo que el órgano judicial deberá revisarlo en su totalidad. En efecto, si bien en principio la apreciación sobre cuestiones de hecho efectuadas por el Tribunal Fiscal no es revisable por la vía del recurso de apelación y revisión limitada, la Cámara tiene facultades para disponer, de oficio, la producción de pruebas cuando considere que ha habido error en la apreciación de los hechos por parte del Tribunal. Por otra parte, si entiende que en el procedimiento ante el Tribunal se han violado las formas



legales puede declarar la nulidad de las actuaciones o de la resolución y devolver los autos al Tribunal o avocarse al conocimiento del asunto y abrir la causa a prueba.

9º) Que, sentado lo anterior, la **cuestión de fondo** requiere dilucidar si las operaciones declaradas por la actora con los proveedores impugnados no resultaron reales y veraces —fundamento medular de los cargos fiscales, en que se apoyó la decisión de grado— o si, por el contrario, fueron legítimas y, por ende, el accionante resulta ser acreedor del crédito fiscal reclamado.

10) Que, sobre el particular, 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**”* (CSJN 848/2014 (50-M)/CS1, “Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI - resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 25/8/2015, énfasis añadido).

En este mismo sentido, se ha pronunciado esta Sala en reiteradas oportunidades, al sostener que, para la acreditación de la veracidad de las operaciones generadoras del crédito fiscal pretendido, se requiere **demostrar la capacidad económica y operativa de los proveedores** (cfr. causas 19848/2021 “Blue Films SRL - TF 26745-I c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, sentencia del 27/09/2022; 17360/2021 “Avital SA - TF 32754-I c/ DGI s/recurso directo de organismo externo”, sentencia del 24/02/2022, 10.193/2009 “Cofco International Argentina SA. c/ EN – AFIP DGI resol 61/08 (dr2) s/DGI”, sentencia del 10/11/2020; 39748/2019 “Juan Bautista Ricciardi e Hijos SA c/ DGI s/recurso directo de organismo externo”, sentencia del 17/12/2019; entre muchas otras).

11) Que, teniendo en cuenta el criterio jurisprudencial apuntado, cabe anticipar que los agravios incoados **no resultan suficientes** para enervar la decisión de grado.

Ello es así, en la medida en que el memorial de agravios no ha logrado desvirtuar las conclusiones del Fisco, relativas a la falta de capacidad operativa y





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA IV

CAF 7070/2026/CA1 — “CITRUSVIL SA (46862-i) C/ DIRECCION GENERAL IM-POSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

económica de los proveedores impugnados, que es, en definitiva, el *argumento medular en el que se sustentó el ajuste*.

En efecto, no puede perderse de vista que la cuestión central que aquí se debate no refiere a las formalidades de los comprobantes examinados sino a la concreta verificación de la aptitud de los sujetos para disponer de la mercadería que se dijo objeto de las respectivas transacciones comerciales y que habrían generado el derecho al cómputo del crédito fiscal reclamado.

La AFIP desconoció la veracidad de las operaciones por las siguientes circunstancias: inexistencia de domicilio o ausencia del proveedor, falta de presentaciones de las declaraciones juradas, falta de declaración de personal en relación de dependencia, inexistencia de bienes muebles o inmuebles, negación de la existencia de las operaciones, proveedores incorporados a la base APOC, e imposibilidad de demostrar el circuito de pago.

12) Que, la investigación efectuada por el Fisco *comprobó* no sólo los incumplimientos de los proveedores a sus deberes fiscales sino irregularidades que permitieron poner en duda la veracidad de las operaciones declaradas, habida cuenta de la ausencia de capacidad económica y de la carencia de estructura que le permitiera justificarlas.

13) Que, en suma y bajo los parámetros expuestos, no se advierte que el accionante haya podido rebatir los argumentos del Fisco en punto a la ausencia de capacidad económica y operativa de los proveedores impugnados, limitándose a reiterar lo ya dicho en presentaciones anteriores.

Cabe recordar que en el presente caso no se consideró procedente la deducción del crédito fiscal por no conocerse al verdadero responsable del ingreso del débito fiscal. No se puede soslayar, que la ley de IVA impide computar el crédito fiscal cuando quien generó el débito fiscal no lo haya ingresado.

En este sentido, es dable señalar que el IVA exige que el hecho imponible se haya perfeccionado en cabeza del vendedor para que sea procedente el cómputo del pertinente crédito fiscal, pero no se trata de cualquier vendedor sino sólo de aquel respecto del cual se perfeccionó el hecho imponible.

No puede dejar de considerarse en tal sentido que el art. 12 de la ley de IVA subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto de los vendedores de bienes,



extremo que no se cumple en el caso ya que no se acreditó que los proveedores en cuestión tengan la capacidad para efectuar las operaciones impugnadas.

A lo expuesto cabe agregar que el hecho de que los proveedores se encuentren inscriptos en los registros correspondientes no acredita por sí mismo la existencia de capacidad para operar sino más bien el cumplimiento de formalidades. En efecto, el mero cumplimiento de requisitos de orden formal, tal como la inscripción en los registros pertinentes, 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 (de conformidad con lo resuelto por la Sala II en la causa “Frimsa SA c/DGI s/recurso directo” del 15/12/15 y esta Sala in re: “Avital SA c/DGI s/recurso directo” del 24/2/22, entre otros).

Cabe recordar que las determinaciones de oficio gozan de presunción de legitimidad, correspondiendo a quien las impugne la demostración de los hechos y si bien ello no implica otorgar certeza a sus conclusiones, la ausencia de probanzas serias, precisas y concordantes que refuten la fuerza y el efecto de dichos actos, imponen la confirmación del acto determinativo.

Por lo expuesto **corresponde desestimar** los agravios esgrimidos en relación con la determinación del IVA.

14) Que, en lo que refiere a la **determinación por Impuesto a las Ganancias –salidas no documentadas-**, este instituto ha sido adoptado 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 percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (Fallos: 323:3376 y 346:1039).

Los elementos necesarios para la configuración del aludido instituto son los siguientes:

- La necesaria existencia de una erogación, es decir una salida de dinero concreta.
- La carencia de documentación de la erogación o que se encuentre documentada con elementos falsos.
- La presunción *iuris tantum*: ante el indicio de una 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 salidas no documentadas, la que admite prueba en contrario.

15) Que, al respecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación 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 que, si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA IV

CAF 7070/2026/CA1 — “CITRUSVIL SA (46862-i) C/ DIRECCION GENERAL IM-POSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

individualizar —al tratarse de actos carentes de sinceridad— a su verdadero beneficiario (Fallos: 326:2987).

Es decir que si el contribuyente prueba que el gasto fue real para generar ganancias y **no hay ocultamiento del beneficiario** no corresponde aplicar este instituto.

16) Que, en el caso, los instrumentos acompañados por la actora **no resultaron aptos para determinar las operaciones comerciales realizadas con los proveedores cuestionados**, por lo que, en tales circunstancias, resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la ley de Impuesto a las Ganancias de conformidad con lo dispuesto por la Corte en Fallos 326:2987, *ut- supra* citado.

17) Que no es el Fisco Nacional quien debe demostrar la inexistencia de las operaciones, sino el contribuyente quien tiene la carga de acreditar su existencia, extremos que no se dan en el caso de autos.

De lo expuesto se colige que **ambos aspectos** —la debida identificación de los beneficiarios y **la demostración de la causa de la erogación**— adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto. Es decir que, las salidas no documentadas no sólo parten del hecho de la inexistencia de documentación, **sino también de la existencia de facturas que carecen de sinceridad, como en el caso de autos.**

Cabe señalar al respecto que la actora ofreció en sede administrativa documental, informativa y pericial contable, esta última con el fin de que, analizando las operaciones en cuestión se informe si los servicios fueron prestados. El Fisco desestimó la prueba informativa por considerarla meramente dilatoria y la pericial por improcedente al entender que no se cuestionaba en el caso la prestación de los servicios, sino que quienes habían emitido los comprobantes respaldatorios no habían sido los reales prestadores.

Posteriormente, al apelar el acto determinativo, sólo ofreció documental e informativa. Es dable señalar que el Fisco se opuso a esta última y a fs. 136 el Tribunal Fiscal le hizo lugar a la oposición. En consecuencia, no quedó acreditado quiénes fueron los reales beneficiarios de las operaciones en cuestión.

En razón de lo dicho hasta aquí y toda vez que los agravios de la actora se limitan a discrepar con lo resuelto por el Tribunal Fiscal sin efectuar una crítica concreta y razonada sobre los fundamentos y en cuanto al proceder del Fisco al respecto, corresponde su rechazo.



18) Que, con respecto a la **sanción impuesta por la falta de ingreso de impuesto a las ganancias, salidas no documentadas**, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa I. 135. XLV “Interbaires SA (TF 15.828-I) c/ DGI”, del 27 de septiembre de 2011, 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 ganancias en concepto de 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” del 12 de octubre de 2010”. En este último pronunciamiento, la Corte concluyó —haciendo propio lo dictaminado por el Ministerio Público Fiscal— que el vacío normativo existente respecto de la forma y plazo de presentación de la declaración jurada, que recién quedó reglado por la resolución general (AFIP) 893 —vigente a partir del 20/10/2000— impedía tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683.

De modo que a partir de la entrada en vigencia de la precitada resolución el contribuyente, una vez producida las salidas de fondos en cuestión, se encontraba obligado a efectuar el pago, presentando los respectivos volantes. Así, la conducta reprochable sería la omisión de presentar los volantes a que aquélla se refiere y cuya obligación se generó en virtud de haberse realizado erogaciones no documentadas fehacientemente. Asimismo, debe ponderarse si tal conducta resulta culposa o dolosa.

Al respecto cabe señalar que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según resulta de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga que incumbe al Fisco.

Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por **comisión o por omisión** (según reforma de la ley 25.795), y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño.

19) Que, en el *sub lite*, el Fisco, en el acto en el que impuso la sanción, consideró que desde que cobró vigencia la actual redacción del tipo infraccional de multa por defraudación ésta puede efectuarse tanto con un actuar positivo como con uno negativo, ya que quien ante la obligación legal de manifestarse se queda en silencio está realizando una conducta omisiva de actuar.

En tal sentido expresó que “*en sustancia, se entiende que la conducta de la contribuyente que invocó y registró operaciones que podrían tildarse de simuladas en el sujeto, por las que no se pudieron identificar a los verdaderos destinatarios de las erogaciones, constituye un comportamiento que habría perjudicado al Fisco Nacional. Que en cuanto a su consumación, se interpreta que el delito que involucra la evasión de las salidas no documentadas se agota con el acaecimiento del hecho imponible, a partir del cual la obligación tributaria se torna exigible. Ello es así puesto que el hecho imponible que se estructura en derredor del gravamen previsto en el art. 37*





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA IV

CAF 7070/2026/CA1 — “CITRUSVIL SA (46862-i) C/ DIRECCION GENERAL IM-POSITIVA S/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

de la ley del Impuesto a las Ganancias, como se ha mencionado, es la existencia de una erogación sobre la cual no puede establecerse en forma fehaciente y concreta el beneficiario”.

Como se observa, el Fisco sostuvo que la conducta descripta configuraba la infracción de defraudación sin especificar correctamente los motivos por los que se calificaba de ese modo, en especial, si se tiene en cuenta que la “salida no documentada” no constituye por sí misma un ilícito tributario, dado que éste se produce cuando se efectúa una deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o se computa incorrectamente un crédito fiscal en el IVA.

En tal sentido se debe puntualizar que dicho organismo no acreditó el dolo en tal conducta ni explicó con precisión por qué se encuentra configurada.

Por lo expuesto, y en atención a las particularidades del tributo en cuestión, dado que quien debe ingresarlo lo hace en carácter de sustituto y en cuanto a la forma y plazos de su pago, al no estar debidamente fundado el acto referido a la conducta infraccional, en cuanto a su elemento subjetivo, corresponde hacer lugar a los agravios de la actora y dejar sin efecto la sanción impuesta.

20) Que, finalmente cabe señalar que, en cuanto a las manifestaciones efectuadas por la actora en punto al pago efectuado de los ajustes y su solicitud de devolución, no corresponde a este Tribunal expedirse, debiendo en su caso ocurrir por la vía pertinente.

Por todas las razones expuestas **SE RESUELVE:** desestimar parcialmente el recurso de apelación interpuesto por la actora, y confirmar en parte la resolución apelada, excepto en cuanto a la multa correspondiente al Impuesto a las Salidas no Documentadas, que se deja sin efecto. Con costas en la alzada por su orden en atención a la naturaleza de la cuestión y la forma en que se resuelve (art. 68, segunda parte del CPCCN).

Regístrese, notifíquese, y oportunamente devuélvase

JORGE EDUARDO MORÁN

ROGELIO W. VINCENTI



MARCELO DANIEL DUFFY

