**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

**Informe firma conjunta**

**Número:** IF-2025-17080643-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 17 de Febrero de 2025

**Referencia:** SENTENCIA; Expediente N° 27.120-I (y sus acumulados 27.121-I, 27.122-I y 27.123-I); Renna, Rafael José

---

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente **N° 27.120-I (y sus acumulados 27.121-I, 27.122-I y 27.123-I)** caratulado "**Renna, Rafael José s/ recurso de apelación**".

**La Dra. O'Donnell dijo:**

I. El Sr. Rafael José Renna interpuso el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 39/2006, 40/2006 y 42/2006 de la Dirección Regional Mendoza de la Administración Federal de Ingresos Públicos en las que se determina de oficio sus obligaciones en el impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2002, el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales septiembre 2002 a abril de 2003, y se lo intima a ingresar el impuesto a las salidas no documentadas por los periodos fiscales octubre a diciembre de 2002, y enero y febrero de 2003.

En dichos actos, además, se le aplica una multa de defraudación en el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales enero y abril 2003 y por los restantes y por la determinación practicada en el impuesto a las ganancias se formula la reserva de denuncia penal del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

En el Impuesto a las salidas no documentadas, se le aplica también una multa de omisión por los pagos efectuados en enero y febrero de 2003 y por el resto se hace la misma reserva.

Por otro lado, recurre también la Resolución N° 41/2006 dictada por la misma Dirección Regional en la cual se le determinó de oficio su obligación en el impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2002.

Además, en dicho acto se le aplicó una multa de omisión, de acuerdo con el art. 45 de la misma ley (t. v.).

En su presentación ante esta instancia, el Sr. Renna se agravia de las Resoluciones Nros. 39/2006, 40/2006 y 42/2006 y para ello se refiere a la situación de los proveedores con los que contrató que fueron objetados por la fiscalización. Critica la labor de la fiscalización, a la que inclusive califica de arbitraria y de incurrir en errores, y cita jurisprudencia en respaldo de sus dichos.

Específicamente de la determinación en el impuesto a las salidas no documentadas, señala su improcedencia porque las

operaciones sí están documentadas.

Por otro lado, se agravia de las multas aplicadas en los actos recurridos y del diferimiento del juzgamiento de su conducta en razón del régimen penal tributario. En particular, sobre la multa aplicada en la Resolución N° 42/2006 -salidas no documentadas- agrega que no existe la obligación de presentar declaraciones juradas por lo que no puede aplicarse multa.

Se agravia también del ajuste practicado en la Resolución N° 41/2006 *por haber tomado estados contables reexpresados a moneda homogénea al 31/12/2002*, lo que, según explica, implicó un abultamiento de su patrimonio neto al haber conceptos indexados por inflación. Solicita por ello que se deje sin efecto la pretensión fiscal, al igual que la multa aplicada a la cual dedica gran parte de las páginas del recurso.

II. A su turno, la representación fiscal contestó el traslado de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, con costas.

Respecto a los proveedores, destaca las anomalías detectadas por la fiscalización a cada uno de ellos y concluye que las operaciones declaradas por el Sr. Renna no existieron.

En cuanto a los ajustes en el impuesto sobre los bienes personales, explica que el Sr. Renna tiene por actividad la construcción de obras públicas para el Estado y que confecciona estados contables. Se consideró como patrimonio de la empresa la diferencia entre el activo y el pasivo al 31/12/2002 en moneda homogénea, detrayendo saldos en cuenta particular en cumplimiento a lo dispuesto en el art. 17, inc. a) de la ley del gravamen y 20 de su decreto reglamentario. Destaca que en la determinación se incluyeron otros ajustes, como la valuación de inmuebles no afectados a la actividad según declaraciones juradas presentadas por el Sr. Renna en los períodos fiscales 2001 y 2003.

Destaca la representación fiscal que el Sr. Renna solo se agravió del primer ajuste.

III. A fs. 215, el Tribunal en Pleno decide acumular al Expte. N° 27.120-I, los Nros. 27.121-I, 27.122-I y 27.123-I.

A fs. 236 se elevó el Expediente a consideración de la Sala y a fs. 240 quedó en estado de dictar sentencia.

IV. Corresponde resolver en primer término el recurso contra la Resolución N° 41/2006 que determinó de oficio la obligación del Sr. Renna en el impuesto sobre los bienes personales.

El único fundamento que esgrime el Sr. Renna en el recurso de apelación es que al haberse adoptado los estados contables en moneda homogénea se abultó su patrimonio. Del resto de los ajustes no hay agravios por lo que se deben tener por consentidos.

La cuestión debe resolverse con las normas aplicables vigentes en el periodo fiscal 2002.

No se encuentra en discusión que el Sr. Renna era contribuyente del gravamen por encuadrar en el art. 17, inc. a) de la ley 23.966 que alcanza *a los personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior.*

En cuanto a la forma de valuar los bienes, el art. 20 de la reglamentación de la ley disponía, en lo que aquí interesa, que,

*“Las participaciones en el capital (activo menos pasivo) de cualquier tipo de sociedades -excluidas las acciones a que se refiere el inc. h), art. 22, de la ley- y titularidad del capital de empresas o explotaciones unipersonales se valuarán de la siguiente forma: por el importe que se establezca por la participación o titularidad de acuerdo con el capital de la sociedad, empresa o explotación que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida. Al valor de la participación que así resultare, se sumará o restará, respectivamente, el saldo acreedor o deudor de la cuenta particular al 31 de diciembre del año por el que se efectúe la liquidación del gravamen, sin considerar las créditos*

*provenientes de la acreditación de utilidades que hubieran sido tenidas en cuenta para determinar la participación a la fecha de cierre del ejercicio considerado”*.

*“Cuando no se lleven registraciones que permitan confeccionar balance en forma comercial, el valor de la participación o titularidad se determinará valuando el capital (activo menos pasivo) conforme a las normas de los párrafos siguientes”*.

No puede sino concluirse que la liquidación en la Resolución N° 41/2006 fue correcta en tanto se ajusta a lo dispuesto en la ley y su reglamentación. La valuación del patrimonio de la empresa unipersonal del Sr. Renna, que lleva libros y registraciones contables, corresponde a la diferencia entre el activo y el pasivo consignado en sus estados contables, descontados los montos de la cuenta particular.

En sus agravios, el Sr. Renna no da una interpretación diferente a dicha normativa, tan solo se queja de que se abultó su patrimonio, más ello no es suficiente para refutar la pretensión fiscal que, como ya se dijo, se adecua a la normativa vigente aplicable.

Por ello, corresponde confirmar la Resolución N° 41/2006 tanto en cuanto al capital como los intereses allí intimados.

V. En cuanto a los ajustes notificados en las restantes Resoluciones, debe estarse a las pruebas obrantes en el Expediente y en las actuaciones administrativas previamente sustanciadas.

En tales actos, la fiscalización primero y luego el juez administrativo, objetaron las operaciones con los siguientes proveedores que dice el Sr. Renna le prestaron diferentes servicios (de excavación, de provisión de grava, de evaluación de proyectos): Amazonas S.A., Freezer S.A., Orlando Rubén IVARS, Enrique Vidal, Miriam González, Marcelo Caruso, José Ángel Fioquetta, Berardi de Antonio y Castro SA, Carlos Aldao y Silvia Gulino.

Las razones para ello fueron, esencialmente: la imposibilidad de ubicarlos en sus domicilios fiscales -o en los reales- declarados ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, que algunas de las facturas tenían el CAI vencido o habían sido emitidas antes de la fecha del CAI; la falta de relación de los servicios con la actividad declarada; que no tenían empleados en nómina ni bienes registrables, que el precio de las facturas se canceló en efectivo o bien con bonos Petram o Lecop, inconsistencias que llevaron a dudar de su real existencia y de los servicios supuestamente prestados.

Además, en el caso de Freezer S.A. y del proveedor José Ángel Floquetta, desconocieron ante la fiscalización haber realizado las operaciones con el Sr. Renna, del mismo modo que la proveedora Miriam González que declaró que no conocía a la empresa, que no desarrollaba ninguna actividad comercial, y que trabajaba como empleada doméstica. Se constató también que la Sra. González no tenía cuentas bancarias y un importante nivel de facturación.

En efecto, la directora de Freezer S.A. explicó a la fiscalización que había formado la empresa para la construcción de una fábrica con un préstamo que nunca se concretó, por lo que la empresa no tuvo actividad, ni solicitó la impresión de facturas.

El proveedor Vidal y la proveedora Gulino, tienen el mismo domicilio fiscal y real.

Si bien el Sr. Renna se refiere a la situación de cada uno de los proveedores en sus recursos, sus agravios son meras quejas, afirmaciones genéricas sin respaldo probatorio. Debe decirse, además que los recursos de apelación son idénticos y se refieren a la impugnación de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado, es decir no hay referencias concretas a la normativa sobre deducción de gastos en el impuesto a las ganancias.

Invoca allí que los proveedores -Amazonas S.A. y Vidal, por ejemplo- presentaron declaraciones juradas incluyendo las operaciones, más no lo prueba; intenta justificar que los proveedores Aldao y Caruso facturaron más de lo autorizado en los certificados de obra, pero tampoco lo prueba, de nuevo, tan solo lo afirma.

En cuanto a la falta de relación entre los servicios facturados y la actividad declarada, no explica en forma convincente que en el caso del proveedor Caruso su actividad de inscripción es obras de ingeniería civil pero el concepto facturado fue evaluación de proyecto de empresa medicina prepaga; por último, destaca que los proveedores no estaban incluidos en la base APOC al momento de contratar.

El Sr. Renna no ofreció prueba en la instancia administrativa previamente sustanciada, ni tampoco ante este Tribunal. De manera que no probó que las operaciones fueron efectivamente realizadas con los proveedores que le extendieron los comprobantes fiscales, que es lo que debió demostrar frente a las objeciones formuladas a efectos de habilitar el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado y la efectiva existencia del gasto a efectos de su deducción en el impuesto a las ganancias.

Ello, por aplicación del criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al interpretar el art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado en la causa "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI" del 10/3/2015, y sostener: "*Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "En todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles…".*

Similares consideraciones hizo en "ADM Argentina S.A." del 10 de marzo de 2015 y en "Molinos Río de la Plata S.A." del 25 de agosto de 2015, entre muchas otras de dicho Tribunal, de la Cámara y de este Tribunal Fiscal que ha seguido el mismo criterio.

Lo explica la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal cuando dice que "… *el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior (conf. esta Sala, in re "Molinos Rio de La Plata S.A. c/ EN -AFIP DGI- Resol. 227/0639/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva", sent. del 14/08/12)"* -conf. "Avital S.A.", del 24.2.2022, entre otras-.

Las irregularidades puestas de manifiesto por la fiscalización, que se sustentan en la investigación realizada a cada uno de los proveedores que obra en detalle en las act. adm., impiden también tener por ciertas las erogaciones que el Sr. Renna dice haber realizado, así como aseverar que los reales beneficiarios de los pagos fueron los proveedores cuestionados cuando los pagos se hicieron en efectivo o en bonos, vgr. lecop. Esa imposibilidad de identificar al beneficiario real de los fondos es, precisamente, el presupuesto de hecho para la aplicación del impuesto a las salidas no documentadas que prevé el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, ya sea por falta de documentación o por haber recurrido a documentación falsa, por lo que los agravios que formula en este sentido no pueden tener acogida favorable.

Por lo tanto, corresponde confirmar los ajustes efectuados en las Resoluciones recurridas, tanto en cuanto al capital como a los intereses resarcitorios liquidados de conformidad con lo dispuesto en el art. 37 de la ley 11.683, con costas.

VI. Queda referirse a las sanciones aplicadas en las Resoluciones Nros. 40/2006, 41/2006 y 42/2006.

i) En cuanto a la multa por defraudación aplicada en el primero de esos actos, con sustento en el art. 46 de la ley 11.683, no existen dudas de que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta del Sr. Renna en dicha figura infraccional.

Las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado fueron presentadas en forma inexacta ya que se incluyeron en ellas los créditos fiscales de operaciones que no fueron acreditadas, a partir de maniobras tendientes a disminuir la obligación debida en su justa medida, conforme se expuso en los Considerandos precedentes, configurándose de esta

manera el elemento objetivo.

Respecto al elemento subjetivo, recaía sobre la recurrente probar en contra de su culpabilidad es decir, sobre la falta de dolo en su conducta, esto es demostrar la efectiva realización de las operaciones con los proveedores objetados para de ese modo justificar el cómputo de los créditos fiscales, lo que no hizo, por lo que corresponde tener este elemento por configurado también, ya que no existe ningún elemento que así lo acredite.

En resumen, tanto el aspecto objetivo como el subjetivo respaldan el encuadramiento de la conducta del Sr. Renna en relación a su obligación frente al impuesto al valor agregado de los periodos enero y abril de 2003, en la figura infraccional de defraudación. La falta de pruebas en contra de su culpabilidad refuerza esta conclusión.

ii) Respecto de la multa de omisión aplicada en la Resolución N° 42/2006 por la determinación de oficio en el impuesto a las salidas no documentadas de los periodos enero y febrero de 2002, debe estarse a la doctrina adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en la causa "D'Ingianti" en cuanto a la aplicación de la RG 893/00 desde el 20/10/00 en la que se estableció la forma de ingreso del gravamen, Resolución que estaba vigente en los periodos comprendidos en la multa.

Por otro lado, en este caso también se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo del tipo del art. 45 de la ley 11.683, en la medida que al haber recurrido a facturación simulada de proveedores el Sr. Renna omitió ingresar el gravamen del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, sin que haya dado ninguna razón para exculparlo de su responsabilidad.

iii) Por último, sobre la multa aplicada en la Resolución N 41/2006 en el impuesto sobre los bienes personales del periodo fiscal 2002, conforme a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos* 271:297, era al recurrente al que le correspondía demostrar, pruebas mediante, la falta de culpa o de la negligencia que exige el tipo del art. 45 de la ley, pero ni en esta instancia, ni en la administrativa previamente sustanciada, brindó razones suficientes, ni rindió pruebas para justificar la falta de presentación de la declaración jurada tratándose de un contribuyente empresa unipersonal que era sujeto de dicho gravamen.

Dichas razones son suficientes también para tener por configurado el elemento subjetivo del ilícito que se le imputa.

Por ello, se confirman las multas aplicadas en las Resoluciones 40/2006, 41/2006 y 42/2006, con costas a la vencida.

**El Dr. Martín dijo**:

I.- Que comparto el relato realizado en el voto de la Vocal Instructora, como así también el análisis de los hechos efectuado. Por ello, adhiero a los fundamentos expuestos en los mismos para confirmar los actos apelados en todas sus partes, con costas.

No obstante lo cual, estimo conveniente efectuar algunas precisiones en lo que hace a la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas.

II.- Que en las presentes actuaciones ha quedado demostrado que la recurrente incorporó en la contabilidad fiscal comprobantes con dos tipos de vicios; recaen sobre operaciones de compras-gastos **inexistentes** y además no se ha podido establecer, quiénes han sido los **verdaderos destinatarios** de las erogaciones que se cancelan.

Ese único accionar, calificado como maniobra en contra del Fisco Nacional, generó dos impactos perfectamente diferenciados pero con idéntico resultado -menor impuesto a favor del Fisco-. Técnicamente en primer lugar procedió la impugnación del gasto en la determinación del Impuesto a las Ganancias y en forma simultánea se dispuso la aplicación del Impuesto que prevé el artículo 37 de la LIG.

Si bien pueden existir supuestos en que se consagre el uno sin el otro lo real es que la erogación se realizó en favor de quien emitió el comprobante. Entonces la erogación es la consecuencia de un comprobante sin motivación, tanto desde el punto de vista de la naturaleza del gasto como del perceptor del pago. No hay un segundo comportamiento independiente que haga nacer el gravamen del artículo 37, es un desprendimiento de la única operación plasmada en el comprobante viciado, que se concreta en un momento posterior -con el pago- pero el origen es uno solo. El único comprobante incorporado en la determinación del Impuesto a las Ganancias que pretende sustentar una operación inexistente y mediante el cual se reconozca un beneficiario también inexistente es el que resulta motivo de impugnación.

III.- Por ello entiendo que cuando se intenta relacionar este hecho con el encuadre realizado por el juez administrativo en el artículo 45 a los efectos de aplicar la multa sobre salidas no documentadas, no cabe ninguna duda que las declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas, necesarias para tipificar la conducta están concretadas con la incorporación de comprobantes en la determinación del gravamen ajenos a la realidad, en cuanto a su motivación y a su beneficiario. En base a lo expuesto considero que las declaraciones juradas para el pago del impuesto especial del artículo 37, son sólo un requisito formal ajeno a la conducta que se está evaluando a los efectos de la aplicación de sanciones.

Sentado ello, se comparte lo expuesto por la Dra. O´Donnell en su voto en cuanto a que concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configure el aspecto subjetivo requerido por la figura prevista en el artículo 45 de la ley de rito fiscal, correspondiendo confirmar la multa aplicada.

**La Dra. Gómez dijo:**

Que adhiero al voto de la Vocal Instructora.

En atención a la votación que antecede,

**SE RESUELVE:**

1) Confirmar las Resoluciones Nros. 39/2006, 40/2006, 41/2006, y 42/2006, con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional en la suma de $26.700 por la representación procesal, y de $66.723 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de Rafael José Renna, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y cc. de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.17 11:30:15 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.17 12:03:49 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.17 12:26:15 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.02.17 12:26:16 -03:00