República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-18426269-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 23 de Febrero de 2026

Referencia: SENTENCIA EX-2025-94921761- -APN-SGAI#TFN MIRANDA RCARDO ALEXIS

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el Expte. Nº EX-2025-94921761- -APN-SGAI#TFN caratulado “MIRANDA RICARDO ALEXIS. s/recurso de apelación”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que en el IF-2025-94921741-APN-DTD#JGM el Sr. Miranda Ricardo Alexis interpone recurso de apelación contra las resoluciones 144/2025 y 145/2025 de fecha 18 de julio de 2025 dictadas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la D.G.I- A.R.C.A., a través de las cuales se determinó de oficio, en conjunto con los intereses resarcitorios, el Impuesto a las Ganancias del año 2021 y el Impuesto a las Ganancias- Salidas No Documentadas por las erogaciones efectuadas y cuyo vencimiento operó en los períodos fiscales 01/2021 a 10/2022; dejando en suspenso en ambos casos el juzgamiento de la conducta de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 20 del Régimen Penal Tributario.

Destaca que el fundamento de los actos administrativos radica en la impugnación de las operaciones respaldadas por las facturas a los proveedores Gómez Carlos Alberto, Blas Ferraro Abigail Sandra Isabel y Ruiz Díaz Horacio, los cuales al momento del hecho imponible se encontraban observados por falta de capacidad operativa, económica y/o financiera. En virtud de ello, manifiesta que todos ellos registran una actividad que se encuentra relacionada con la desplegada por él: construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales; y que recibieron los pagos estipulados, entregando los bienes o servicios en objeto.

Plantea que se habría vulnerado el principio de realidad económica ya que sin los insumos o servicios adquiridos las obras por las cuales fue contratado no podrían haberse llevado a cabo.

Expone que los indicios en los cuales se apoya el Fisco Nacional para declarar a los proveedores apócrifos son débiles e improcedentes, motivo por el cual considera que las resoluciones apeladas son arbitrarias, ya que las conclusiones a las que en ella se arriba escapan a los hechos y al derecho vigente. En este sentido señala que los

actos recurridos no explican por qué la prueba presentada resulta insuficiente, ni cuál sería la suficiente, lo que implica una falta de motivación que viola su derecho de defensa.

A tenor de lo expuesto, peticiona que se haga lugar al recurso incoado, con costas. Ofrece prueba informativa, pericial contable y documental acompañada en los RE-2025-94917346-APN-SGAI#TFN (órdenes de compra Municipio Almirante Brown), RE-2025-94917631-APN-SGAI#TFN (contrato con el municipio citado, resoluciones, acta inicio de obra, adjudicación, acta de recepción de obra), RE-2025-94918080-APN-SGAI#TFN (comprobantes de transferencia y órdenes de compra), RE-2025-94918258-APN-SGAI#TFN (facturas de los sujetos cuestionados junto con la constancia de Apoc al momento de las operaciones), RE-2025-94918670-APN-SGAI#TFN (facturas emitidas, declaraciones juradas de IVA, Formulario Nº 1003, detalle del plan de pago, pagos cancelados), RE-2025-94917850-APN-SGAI#TFN (órdenes de compra con el municipio) y RE-2025-94917134-APN-SGAI#TFN (nota en periódicos de las obras realizadas). Hace reserva de caso federal.

II.- Que en el IF-2025-116581043-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contestó el traslado deducido en autos.

En primer lugar plantea la improcedencia formal del recurso manifestando que las resoluciones recurridas fueron notificadas al domicilio electrónico el 18/07/2025 y al domicilio del actor el 21/08/2025. Dado que éstas fueron cursadas durante la feria, tomó como fecha de notificación el 04/08/2025, por lo que el plazo previsto por el artículo 76 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus mod) operó el 26/08/2025 o las dos primeras horas del 27/08/2025. Sin embargo, teniendo en cuenta que el contribuyente presentó su escrito recursivo el 27/08/2025 a las 18:59 hs., considera que el recurso es extemporáneo, por lo que peticiona que así se declare, con costas a la contraria.

Respecto de la cuestión de fondo resalta que el acto administrativo en cuestión desarrolló todos los fundamentos sobre los cuales se sustenta el criterio impugnatorio, haciendo hincapié en las circunstancias fácticas y adecuadas a la normativa vigente para el tributo de que se trata. El procedimiento fue conforme a derecho, el contribuyente pudo hacer un absoluto ejercicio de su derecho de defensa, la actuación fue dictada por el órgano competente —sin encontrarse su voluntad viciada—, tiene un objeto cierto, física y jurídicamente posible. A su vez se sustenta en los hechos y antecedentes que le sirven de causa así como en el derecho aplicable; cumple con la finalidad que resulta de las normas; se encuentra motivado y finalmente el texto legal invocado es procedente. En razón de ello, advierte que no existe una violación alguna a la garantía constitucional del debido proceso ni del derecho de defensa, tal como plantea el recurrente.

Destaca que durante la inspección verificó que los proveedores cuestionados además de contar con incumplimientos tributarios, no disponían de bienes registrables, sus acreditaciones bancarias eran superiores a las ventas informadas y algunos efectuaron tareas que no se encuentran vinculadas con la actividad declarada. En efecto, determinó que dichos sujetos no poseen capacidad operativa, financiera y/o económica suficiente para llevar a cabo las operaciones cuestionadas.

Manifiesta que el cumplimiento de los requisitos formales no valida la existencia de las transacciones observadas. Señala que las facturas aportadas por un contribuyente solo hacen a la instrumentación de una operación, pero, por sí solas, no justifican que el emisor haya vendido el producto o prestado el servicio, ni el precio real de los mismos. En tales circunstancias, entiende que le corresponde al recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la veracidad de sus dichos; esto es, demostrar la efectiva capacidad operativa y económica de sus supuestos proveedores (no de su mera existencia formal) para prestar los servicios facturados.

Por los motivos expuestos solicita que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Aporta antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida por el apelante. Cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal

III.- Que en la PV-2025-122558624-APN-VOCXII#TFN se rechazó la prueba ofrecida por el actor ya que el oficio dirigido a GDB Group S.R.L resulta meramente dilatorio y los puntos periciales propuestos no traen solución al fondo de la causa. En el IF-2025-126087854-APN-DTD#JGM el recurrente pide su reposición, la que fue rechazada en el punto 1) de la PV-2025-128652163-APN-VOCXII#TFN. En el punto 2) se dispuso diferir para el fondo el tratamiento de la excepción de improcedencia formal planteada por el Fisco Nacional.

IV.- Que en la PV-2025-140820429-APN-VOCXII#TFN se elevaron los autos a conocimiento de la Sala “D”, para luego en el IF-2026-17442085-APN-VOCXII#TFN se dispongan los mismos para dictar sentencia.

V.- Que por una cuestión de procedencia, en primer lugar, cabe expedirse acerca del planteo deducido por el Fisco Nacional, para lo cual corresponde resolver si el recurso fue interpuesto dentro de los términos que la norma establece y en su caso verificar la existencia de cuestiones fácticas que justifiquen una eventual demora.

Que el artículo 166 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) dispone que el recurso de apelación se interpondrá ante el Tribunal Fiscal de la Nación dentro de los quince (15) días de notificada la respectiva resolución administrativa.

Que “la improcedencia formal del recurso se declara en aquellos casos en que no se cumplió con ciertos requisitos de admisibilidad, que están ligados al incumplimiento de ciertos recaudos que habilitan la vía. Tal es el caso de los recursos presentados fuera del plazo que prevé el art. 166 de la citada ley o cuando con anterioridad a ocurrir en apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, el contribuyente hubiera hecho uso de la opción que le otorga el art. 76 inc. a) de la ley procedimental, solicitando reconsideración del acto administrativo ante el organismo fiscal” (vide “Piccilli, Roque Cándido”, 6/8/01 TFN Sala A, entre otros).

Que por lo tanto, corresponde resolver si el recurso fue interpuesto dentro de los términos que la ley establece.

Que de los antecedentes administrativos que lucen en el IF-2025-116522498-APN-DTD#JGM se desprende que las resoluciones 144/2025 y 145/2025 fueron notificadas el 18/07/2025 en el domicilio electrónico y el 21/07/2025 en el domicilio del actor.

Que debido a que en dichas fechas transitaba la feria, la notificación operó a partir del primer día hábil posterior a la finalización de ésta última, es decir el 04/08/2025, por lo que el vencimiento previsto por la ley de rito se produjo en las dos primeras horas del día 27/08/2025.

Que el Fisco Nacional manifiesta que las resoluciones apeladas fueron notificadas el 04/08/2025 y que el actor presentó el escrito recursivo el 27/08/2025 a las 18:59 hs, por lo que entiende que el plazo dispuesto por la norma no fue cumplido, solicitando que se declare su extemporaneidad, con costas a la contraria.

Que a fs. 743 del Cuerpo Impuesto a las Ganancias que luce agregado en el IF-2025-116522498-APN-DTD#JGM obra el Formulario Nº 4 presentado por el Sr. Miranda el 21/08/2025 junto con el escrito de apelación interpuesto ante éste organismo.

Que dicho recurso fue presentado en esa oportunidad en la competencia aduanera de este Tribunal, conforme surge a fs.746 de los antecedentes administrativos, motivo por el cual en la PV-2025-94295745-APN-SGASAD#TFN de fecha 26/08/2025 (RE-2025-94919114-APN-SGAI#TFN) la Secretaría General de Asuntos Aduaneros comunicó que el expediente no iba a ser sorteado y que el actor tendría que ingresar debidamente su recurso ante la competencia impositiva (sic).

Que el 27/08/2025 el Sr. Miranda Ricardo Alexis presentó su escrito recursivo ante la competencia adecuada tal como luce en el IF-2025-94921741-APN-DTD#JGM.

Que en el caso de autos, nos encontramos frente a un informalismo a favor del administrado, puesto que el recurso de apelación fue interpuesto ante este Tribunal en distinta competencia dentro del plazo previsto en el artículo 166 de la ley de rito, por lo que corresponde rechazar la excepción de improcedencia formal esgrimida por el Fisco Nacional, ya que de lo contrario se haría prevalecer un rigorismo ritual excesivo. Sin imposición de costas, toda vez que la misma no fue planteada como de previo y especial pronunciamiento.

VI.- Que seguidamente, cabe tratar la nulidad invocada por el actor.

Que de los términos de las resoluciones recurridas se desprende que éstas fueron emitidas en conformidad con las prescripciones de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, observándose las normas que hacen a su dictado sin que se encuentre afectada la validez del acto.

A su vez satisfacen los requisitos estatuidos por el artículo 7° de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, ya que tanto los actos administrativos de apertura del sumario como así también en las resoluciones que se recurren se han consignado de manera concreta la causa y la motivación del procedimiento, no concurriendo así las circunstancias planteadas por el art. 14 de la ley 19.549 ni las causales de nulidad absoluta.

Que cabe señalar que las resoluciones de vista obrantes a fs. 622/644 del Cuerpo Principal Impuesto a las Ganancias (IF-2025-116522498-APN-DTD#JGM) y los actos determinativos de oficio que lucen en los RE-2025-94916677-APN-SGAI#TFN (Resolución 144/2025) y RE-2025-94916724-APN-SGAI#TFN (Resolución Nº 145/2025) fueron correctamente notificados de acuerdo a lo normado en el artículo 100 inc. b) de la ley de rito fiscal, tal como obra a fs. 645/646 de los antecedentes administrativos. (IF-2025-116522498-APN-DTD#JGM).

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en reiteradas oportunidades que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), por lo que tampoco se afecta la eficacia del procedimiento ni lesiona su derecho de defensa, por cuanto la posterior instancia ante este Tribunal la habilita a ofrecer los medios probatorios que considere procedentes, todo ello sin perjuicio de las facultades que posee el juez administrativo para analizar la prueba ofrecida y decidir sobre la procedencia de ella. En este sentido, cabe destacar que en la Resolución 162/2024 (fs. 671/674 del Cuerpo Impuesto a las Ganancias - IF-2025-116522498-APN-DTD#JGM) la inspección ordenó la apertura a prueba y el recurrente aportó un detalle de las obras realizadas indicando el grado de avance, las facturas emitidas y recibidas, certificado final y actas de recepción de obra, entre otra documental acompañada.

Que en esta instancia, la prueba ofrecida fue rechazada atento a que su producción resultaba sumamente dilatoria ya que el oficio dirigido a GDB Group S.R.L no describe la vinculación que posee dicha constructora con los proveedores observados, siendo los puntos propuestos en la pericial contable respondidos con la información que surge en los antecedentes administrativos.

Que a tenor de lo expuesto, corresponde rechazar el planteo de nulidad articulado por la apelante, sin imposición de costas toda vez que el mismo no fue planteado como de previo y especial pronunciamiento.

VII.- Que corresponde mencionar las tareas efectuadas por la inspección para determinar los ajustes apelados.

Que de las presentes actuaciones se desprende que el Sr. Miranda Ricardo Alexis se dedica a la construcción, reforma y reparación de edificios no residenciales y que realizó obras en el Centro de Formación Profesional Nº 402, en la Escuela Nº 502, en el Polideportivo de Almirante Brown, en las Escuelas Nº 80, 71, 5, 22, 54 y 42 pertenecientes a la zona 3, en la Escuela Técnica Nº 5, en el Jardín de Infantes Nº 901 y Nº 939, todas ellas ubicadas en el Municipio de Almirante Brown.

Que el 20/04/2023 se inició la O.I Nº 2.131.771 respecto del Impuesto al Valor Agregado por los meses 01/2021 a 10/2022, ambos inclusive, el Impuesto a las Ganancias- Salidas no Documentadas por las erogaciones efectuadas en los mismos períodos citados y el Impuesto a las Ganancias del año 2021, dejándose constancia que el plazo de vencimiento de la declaración jurada del ejercicio 2022 por este último tributo fue con posterioridad al inicio de la inspección.

Que en el caso de autos, se realizaron tareas tendientes a verificar las operaciones efectuadas con: Correa Isauro Antonio, Gómez Carlos Alberto, Blas Ferraro Abigail Sandra Isabel, Ruiz Díaz Horacio y Grupo AGE Servicio, los cuales luego de la fiscalización llevada a cabo se comprobó su incapacidad económica y financiera para la efectiva realización de las operaciones facturadas. En consecuencia el ente fiscal procedió a impugnar los créditos fiscales computados en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos 01/2021 a 10/2022, el gasto deducido en el Impuesto a las Ganancias por el año 2021 y el Impuesto a las Ganancias- Salidas no Documentadas por los pagos hechos en los meses 01/2021 a 10/2022, ambos inclusive.

Que el 10/10/2024 luego de la vista conferida, el actor conformó el ajuste propuesto en el Impuesto al Valor Agregado mediante el plan de facilidades de pago Nº T755890 de 85 cuotas, realizado en los términos de la ley 27.743, conforme surge en el RE-2025-94918670-APN-SGAI#TFN y a fs. 63/66 del Cuerpo Impuesto a las Ganancias que obra en los antecedentes administrativos acompañados en el IF-2025-116522498-APN-DTD#JGM, que involucra a los cinco proveedores mencionados en el párrafo anterior.

Posteriormente, con fecha 01/11/2024 la inspección abrió a prueba por los impuestos restantes mediante la Resolución 162/2024 y el recurrente aportó la documental que consideró necesaria para desvirtuar el criterio fiscal. Acompañó las facturas que emitió, los comprobantes de compras y servicios del Grupo AGE Multiservicios, Ruiz Díaz Horacio, órdenes de servicio, certificados de pago, órdenes de compra, certificado final de los expedientes de las obras realizadas, actas de recepción definitiva y provisoria, solicitud de oficio a la Municipalidad de Almirante Brown, planillas con detalle de pliegos y trabajos realizados en el mencionado municipio, pliegos bases y condiciones correspondientes a los Expte Nº 41.456, 42.139, 4003, 22.556, y 33.431, seguros, Formularios Nº 931, recibos de haberes, boletas de aportes, formulario de obra, sellado colegio de arquitectos, certificado de cumplimiento de orden de compra Expte Nº 33.431 y acta de habilitación edilicia, todos ellos adjuntados en los IF-2025-116519846-APN-DTD#JGM, IF-2025-116519935-APN-DTD#JGM, IF-2025-116519661-APN-DTD#JGM, IF-2025-116519275-APN-DTD#JGM, IF-2025-116518376-APN-DTD#JGM, IF-2025-116518261-APN-DTD#JGM, IF-2025-116518169-APN-DTD#JGM, IF-2025-116517956-APN-DTD#JGM, IF-2025-116517789-APN-DTD#JGM, IF-2025-116517609-APN-DTD#JGM, IF-2025-116517424-APN-DTD#JGM, IF-2025-116517225-APN-DTD#JGM y IF-2025-116516651-APN-DTD#JGM.

Que a los fines de evaluar si el gasto deducido en el Impuesto a las Ganancias estaba destinado a mantener, conservar y obtener ganancias gravadas tanto en su aspecto material como conceptual la inspección diligenció un oficio ante el Municipio de Almirante Brown para corroborar cuales fueron las obras que efectuó el actor.

De su respuesta surge que Sr. Miranda solamente realizó las obras en el Centro de Formación Profesional Nº 402 (Expte Nº 33431/2021- Licitación Privada 73/2021), Escuela Nº 502, Polideportivo de Almirante Brown, Escuela

Nº 80, 71, 5, 22, 54, y 42 pertenecientes a la Zona 3 (Expte Nº 41546/2021), Escuela Técnica Nº 5 (Expte Nº 42139/2021), Jardín de Infantes Nº 901 (Expte Nº 22556/2020) y Nº 939 (Expte Nº 4003-18126-2020).

Que teniendo en cuenta la información aportada por el recurrente durante la etapa administrativa y la acompañada por el Municipio, el ente fiscal procedió a verificar si las facturas cuestionadas, las cuales mencionan las tareas efectuadas en las distintas obras, responden a los pliegos licitatorios. Dicho análisis luce en el anexo C que surge a fs. 705/707 del Cuerpo Impuesto a las Ganancias que se acompaña en el IF-2025-116522498-APN-DTD#JGM, y del mismo se desprende que los conceptos de las facturas coinciden con las especificaciones técnicas detalladas en los pliegos aportados, motivo por el cual el Fisco Nacional reconoció los gastos deducidos y no efectuó ajuste alguno, ello respecto de los proveedores Correa Isauro Antonio y Grupo AGE Servicios, no así con relación a los otro tres.

Sin embargo a fs. 710 del Cuerpo Impuesto a las Ganancias (IF-2025-116522498-APN-DTD#JGM- Anexo E) surge que el Sr. Miranda facturó a la firma GDB Group S.R.L obras relacionadas al Colegio Nacional de Adrogué (FC Nº 000002-000000067, 000002-000000068, 000002-000000069, 000002-000000070, 000002-000000071 y 000002-000000072) y que los conceptos que de dichos comprobantes se desprenden se identifican con facturados por los proveedores Gómez Carlos Alberto, Blas Ferraro Abigail Sandra Isabel y Ruiz Díaz Horacio.

Que fs. 666/670 del Cuerpo Impuesto a las Ganancias acompañado en el IF-2025-116519000-APN-DTD#JGM lucen los comprobantes que la firma GDB Group S.R.L le emitió al Municipio de Almirante Brown por la obra realizada según Licitación Pública 65/2021 referida al Colegio Nacional Adrogué, existiendo en todos los casos una coincidencia entre los conceptos facturados.

Que por intermedio de Nota Externa N°647/2023 (DV SFI1) confeccionada en F.8400/L N °0710002023052774602 la inspección le requirió a la firma GDB Group S.R.L que aporte: 1) detalle de la totalidad de las operaciones comerciales celebradas con el actor en el período 01/2021 a 12/2022, 2) informe el saldo deudor o acreedor al 31/12/2021 y 31/12/2022 respecto del total de las operaciones comerciales celebradas con el recurrente y 3) en caso de corresponder, detalle la cancelación de las operaciones comerciales efectuadas en el período fiscal citado, mencionando si fue en efectivo o de haberse realizado con cheque indicar el número, importe del mismo y entidad bancaria. Dicho requerimiento fue notificado en su domicilio electrónico el 18/09/2023 (fs. 268 a 269 Cuerpo Ganancias) y no fue cumplimentado por la empresa.

Que por lo tanto y dado a que el actor no efectuó la obra en el citado colegio, el Fisco Nacional consideró que los gastos de los proveedores observados (los cuales a su entender carecen de capacidad económica y operativa para llevar a cabo dichas transacciones) no son deducibles en el Impuesto a las Ganancias, por lo que procedió a su impugnación (Resolución Nº 145/2025). A su vez determinó el Impuesto a las Ganancias-Salidas no Documentadas, por las mismas facturas observadas dejando constancia que las Nº 00001-0000000024, 00001-0000000054, y 00001-0000000057 emitidas en el año 2022 por Ruiz Díaz Horacio Augusto fueron impugnadas en la resolución 144/2025 (SND) y no en la resolución 145/2025 (IIGG), ambas recurridas en marras.

VIII.- Que ello así cabe establecer si la resolución 145/2025 que determinó el Impuesto a las Ganancias por el año fiscal 2021 se ajusta a derecho, considerando los agravios planteados por el actor.

Que durante la inspección el Fisco Nacional verificó que el Sr. Miranda facturó a la firma GDB Group S.R.L idénticos conceptos que le fueran facturados a él, ello respecto de la obra al Colegio Nacional de Adrogué A su vez, manifestó que si bien existiría una correlación de las prestaciones del servicio documentadas, el recurrente no pudo demostrar quien o quienes fueron los verdaderos prestadores de dichos conceptos, por lo que procedió a la

impugnación de los gastos deducidos.

Que en su defensa el actor sostiene que las interpretaciones a las que concluye el organismo fiscal son dispares respecto de una obra u otra, enfatizando además que de la documental aportada surge el fundamento de las operaciones objetadas.

Que de los antecedentes administrativos surge que las facturas cuestionadas emitidas por Gómez Carlos Alberto, Blas Ferraro Abigail Sandra Isabel y Ruiz Horacio Díaz al recurrente ascienden a $18.390.000. A fs. 661/666 del IF-2025-116519000-APN-DTD#JGM. obran los comprobantes que el actor le efectuó a la Constructora GDB Group S.R.L las cuales totalizan $40.798.361,60 y a fs. 667/670 las facturas que ésta última empresa emitió al municipio, las que suman $81.796.723,24 (según análisis de trazabilidad realizado por la inspección).

Que del análisis de dichos comprobantes se desprende que el Sr. Miranda actuó como intermediario para las obras en el Colegio Nacional de Adrogué, es decir, contrató (en su aspecto exclusivamente formal) a los proveedores Gómez Carlos Alberto, Blas Ferraro Abigail Sandra Isabel y Ruiz Horacio Diaz para que hagan tareas limpieza de terreno y poda de árboles, reparación de desagües pluviales y cloacales, picados de pisos y compactación con tosca, contrapisos de hormigón mallado, retiro y colocación de membranas, contrapisos en terrazas, reparación de baños, pintura en toda la escuela (interior y exterior), hidrolavado de todas las paredes, armado y provisión de andamios, colocación de gardenblock en cocheras, entre otras labores efectuadas, las cuales se encuentran detalladas a fs. 189 del IF-2025-116519935-APN-DTD#JGM y luego se las facturó a la constructora GDB Group S.R.L ($40.798.361,60), empresa que licitó la obra y que recibió el pago del municipio de acuerdo a su facturación emitida ($81.796.723,24).

Que debe recordarse que la Ley de Procedimiento Tributario dispone que “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.” (art. 2º, ley 11.683 t.o. 1998 y sus modif.)

Que en virtud de ello, es importante señalar que el Fisco Nacional no cuestionó si las obras fueron realizadas sino si las mismas fueron efectuadas por los proveedores que emitieron la facturación, ya que a su entender los mismos carecen de capacidad económica y financiera para llevarlas a cabo.

Tampoco objetó en el Impuesto al Valor Agregado las facturas de venta emitidas por el Sr. Miranda a GDB Group S.R.L las cuales totalizan $ 40.798.391,60 y lucen a fs. 661/666 del IF-2025-116519000-APN-DTD#JGM, y la rentabilidad obtenida (22 millones aproximadamente ya que los comprobantes cuestionados ascienden a 18 millones) en el Impuesto a las Ganancias.

Que el art. 80 de la ley en el citado gravamen al fijar el criterio general en materia de deducciones, establece que “los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, 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” (confr. primer párrafo, primera parte). En consecuencia, y en principio, todo gasto que tenga cierta vinculación con el ejercicio de la actividad gravada, y siempre y cuando se pueda

demostrar tal relación o vinculación, se podrá deducir.

Que en este sentido, debe señalarse que en autos no se observa una falta de correlación entre los gastos del actor destinados al Colegio Nacional Adrogué y la facturación hacia la constructora GDB Group S.R.L, ya que ésta demostraría la participación del recurrente en la obra en calidad de subcontratista. No existe en las presentes actuaciones una sospecha de sobrefacturación del costo ya que de los antecedentes administrativos surge que los gastos cuestionados totalizan $18.390.000 y el Sr. Miranda facturó a la constructora $40.798.361,60 obteniendo una ganancia de $22.408.361,60.

Asimismo, de las notas periódicas que lucen en el RE-2025-94917134-APN-SGAI#TFN se desprende que las obras al Colegio Nacional Adrogué se efectuaron y éstas fueron reconocidas por el Municipio de Almirante Brown, por lo que los servicios de los comprobantes impugnados demuestran la pertinencia en cantidad y en precio respecto de lo que se facturó, existiendo en consecuencia una trazabilidad de los gastos impugnados.

Que por lo tanto, teniendo en cuenta que el Fisco Nacional no explicó los motivos por los cuales impugnó los gastos en el tributo bajo análisis y toda vez que en las facturas cuestionadas se verifica que los distintos conceptos e items fueron destinados para la obtención, mantenimiento y conservación de la ganancia gravada, habiendo una trazabilidad entre las compras observadas y la rentabilidad obtenida, corresponde hacer lugar al planteo esgrimido por el actor y en efecto revocar el ajuste propuesto en la resolución 145/2025, con costas, ello desde un aspecto puramente material, sin adentrarnos al verdadero prestador.

IX.- Que cabe evaluar el ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas. –Resolución 144/2025-

Que el art. 40 de la ley del Impuesto a las Ganancias (“t.o en 2019 y sus mod) establece que “cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo”; mientras que el art. 41 de dicha ley dispone que "no se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, b) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos -por su monto, etc,- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”.

Que con relación a la jurisprudencia, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver la causa “Red Hotelera Iberoamericana” del 26/8/2003 señaló: *“18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.*

19) Que lo aseverado se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 254:362; 256:277) o, dicho en otras palabras, ‘las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta

interpretación' (Fallos: 243:204 y su cita, entre otros).

20) Que, en ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la ley 11.683 (artículos 1 y 2 en el t.o. 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica.

21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" 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 al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente).

23) Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria…"

Que en igual sentido se pronunció dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" donde al remitirse al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, sostuvo en su parte pertinente que "....ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado)....", reiterando dicho criterio en la causa "Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20958-I c/ DGI" de fecha 31 de julio de 2012.

Que para aplicar el instituto de las Salidas no Documentadas, el Fisco Nacional cuestiona que las sumas no fueron percibidas por los proveedores formales, ya que éstos no fueron quienes llevaron a cabo las operaciones facturadas. Por lo que, de esta manera el beneficiario del pago de la operación reflejada en ese comprobante permanece oculto, generando una salida de fondos no documentada al carecer dicho instrumento de aptitud para individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero usufructuario.

Que a ello cabe agregar, que de admitirse que el beneficiario se encuentra identificado por el hecho de que una persona física o jurídica -distinta a la que emitió la factura- figure como perceptor en el cheque endosado, llevaría a neutralizar la aplicación de la figura de la salida no documentada.

Que a continuación se mencionan las principales irregularidades que presentan los proveedores cuestionados:

Gómez Carlos Alberto: Realizó al recurrente trabajos de piso de hormigón mallado, trabajo de hidrolavado en frentes medianeras, trabajos de pintura, albañilería, herrería, desmonte de tierra y relleno de tosca, conforme surge de las facturas que lucen a fs. 50 del Cuerpo Antecedentes Gómez (IF-2025-116523343-APN-DTD#JGM) y a fs. 154/172 del cuerpo Impuesto a las Ganancias que obra en el IF-2025-116522498-APN-DTD#JGM. Registra acreditaciones bancarias superiores a las ventas declaradas y emitió comprobantes de productos (alcohol en gel, barbijos, etc) que no coinciden con la actividad de construcción declarada. No posee bienes registrables y declara empleados con remuneraciones poco significativas, no observándose pagos en ANSES, ART ni Seguridad Social. No se ubicaron domicilios comerciales, fábrica, establecimientos o depósitos donde pueda desarrollar la actividad declarada. Se encuentra incluido en la base apoc por no contar con capacidad operativa económica y/o

financiera para llevar a cabo sus tareas desde el 25/02/2021, fecha anterior a la emisión de las facturas al Sr. Miranda (08/2021 a 11/2021).

Blas Ferraro Abigail Sandra Isabel: Se dedica a la construcción declarando como actividad secundaria la venta al por mayor de artículos de construcción, servicios de logística, seguridad e investigación y fabricación de productos primarios de metales preciosos y metales no ferrosos y sus semielaborados. Prestó al actor servicios de armado de techo con chapa con machimbre a la vista, desmonte de piso entoscado y apisonadora con provisión de tosca, trabajo de pisos de hormigón mallado, hidrolavado en medianeras y frentes, pintura, albañilería, provisión de materiales, artefactos y mano de obra de plomerías en el Colegio Nacional Adrogué, conforme luce a fs. 91 del Cuerpo Antecedentes Blas Ferraro (IF-2025-116523343-APN-DTD#JGM) y a fs. 174/178 del cuerpo Impuesto a las Ganancias que luce en el IF-2025-116522498-APN-DTD#JGM. La inspección al visitar el domicilio declarado no pudo localizar al contribuyente, razón por la cual cursó un requerimiento que fue contestado a fs. 101/103 de los antecedentes administrativos (Cuerpo Antecedentes Blas Ferraro- IF-2025-116523343-APN-DTD#JGM). En el mismo manifestó que su actividad consiste en realizar trabajos de peluquería pero que se encuentra desempleada y que desconoce todas las operaciones que figuran realizadas con su CUIT. El monto total facturado en el 2021 fue de $137.442.688,78 y de enero a julio 2022 $146.519.509,49, teniendo sus compradores actividades declaradas muy diferentes entre sí y que en algunos casos tampoco se encuentran relacionadas con la construcción. Dado que el contribuyente factura operaciones que no se pudo comprobar su veracidad, la inspección lo incluyó en la base apoc bajo la leyenda contribuyentes no confiables desde el 26/06/2021, fecha anterior a la emisión de las facturas a Miranda (10/2021 a 07/2022).

Ruiz Díaz Horacio Augusto: Prestó al recurrente trabajos de desmonte de pisos, entoscado y apisonado con provisión de tosca, trabajos de hormigón mallado, y albañilería en el Colegio Nacional Adrogué, Escuela Nº 502. Asimismo brindó al actor trabajos de electricidad, suspendido desmontable y desmontes varios en el polideportivo Almirante Brown, conforme obra a fs. 183/ 194 de los antecedentes administrativos (IF-2025-116522498-APN-DTD#JGM). Declara la actividad de construcción de obras de ingeniería civil y actividades especializadas de construcción. No respondió los requerimientos cursados. No registra declaraciones en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias, así como tampoco figura en las bases fiscales que posea automotores o inmuebles a su nombre. Con relación a las cuentas bancarias, dispone varias de ellas pero no posee acreditaciones bancarias. Facturó en el año 2022 $41.79.857,54. Fue incluido en la base apoc el 10/08/1998, fecha anterior a la emisión de las facturas al Sr. Miranda.

Que el artículo 41 de la ley del Impuesto a las Ganancias dispone que no se exigirá el ingreso de las salidas no documentadas cuando se presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes.

Que el Anexo D acompañado a fs. 709 del Cuerpo Impuesto a las Ganancias (IF-2025-116522498-APN-DTD#JGM) revela que las prestaciones que le fueran facturadas por los proveedores cuestionados han incluido insumos y materiales, por lo que en dichas operaciones la inspección efectuó el recalculó correspondiente.

Sin embargo de las facturas 00001-0000000024, 00001-0000000054, 00001-0000000057 acompañadas a fs. 188, 190 y 194, respectivamente, del Cuerpo Impuesto a las Ganancias se desprende que el proveedor Ruiz Díaz Horacio prestó al actor trabajos de albañilería, de electricidad, de hormigón, demolición de paredes y desmontes de techos, cielo raso, entre otros, por lo que su demostración resulta imposible en cantidad y volumen de trabajo realizado, correspondiendo en consecuencia, la aplicación del gravamen bajo trato.

En síntesis, a pesar del reconocimiento efectuado en el Impuesto a las Ganancias, desde el plano de la necesariedad del gasto, ello se contrapone con la admisión expresa que hiciera el recurrente aceptando que el

crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado no había sido realizado por quienes efectivamente realizaron las operaciones, y a su vez con el análisis pormenorizado de cada uno de los sujetos involucrados que arrojó que no fueron ellos los destinatarios finales de los fondos salidos de la contabilidad fiscal del Sr. Miranda, sino que los beneficiarios son terceros ocultos.

Que en efecto, comparto el criterio fiscal al aplicar el instituto de Salidas no Documentadas, por lo que corresponde confirmar el ajuste bajo trato, con costas.

X.- Que acerca de los intereses resarcitorios reclamados, cabe señalar que los mismos han sido liquidados en conformidad con lo prescripto en el art. 37 de la Ley de Procedimiento Tributario por lo que corresponde disponer su confirmación en la proporción a tenor de lo decidido en el considerando precedente.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiero a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

La Dra. O´Donnell dijo:

I. Adhiero a los puntos V y VI y VII del voto del Vocal Instructor, en este último caso, en cuanto confirma la intimación que en concepto de impuesto a las salidas no documentadas por los períodos 01/2021 a 10/2022 se hiciera al Sr. Miranda en la Resolución N° 144/2021, así como también a la distribución de costas que se propone.

II. Sin embargo, considero que idéntica decisión debe adoptarse también respecto de los ajustes practicados en la Resolución N° 145/2025 en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2021 al desconocerse la existencia y/o necesidad de los gastos por servicios facturados por los proveedores impugnados en virtud de haber constatado a partir de las tareas de investigación su falta de capacidad, económica y operativa, para prestarlos.

Para ello tengo especialmente en cuenta que salvo la Sra. Blas Ferraro, los otros proveedores –los Sres. Ruiz Diaz y Gomez- no pudieron ser localizados en sus domicilios; la Sra. Blas Ferraro sí fue ubicada y manifestó que era peluquera y que estaba desempleada, a pesar de lo cual de acuerdo a la información obrante en los sistemas de la Agencia, el monto facturado en el año 2021 fue superior a los $137.000.000; además, ante la fiscalización haberse inscripto como contribuyente y haber emitido facturas, explicando que a pedido del Sr. Correa, otro de los proveedores investigados, le entregó sus datos. En definitiva, la Sra. Blas Ferraro desconoció las operaciones con el Sr. Miranda. Por su parte, dos de los proveedores estaban incluidos en la base apoc antes de la fecha de emisión de las facturas al Sr. Miranda calificados, además como “Usinas sin capacidad operativa, económica y financiera”.

Por otro lado, en la instancia administrativa previa se produjo prueba –informativa al Municipio de Almirante Brown- que permitió a la fiscalización relacionar los comprobantes extendidos por algunos de los proveedores con las obras a cargo del Sr. Miranda para dicho municipio –del Sr. Correa y Grupo AGE Servicio-; más no pudo arribarse a la misma conclusión respecto de los tres proveedores que subsisten como ajustes en la Resolución N° 145/2025 que le facturaron al Sr. Miranda servicios en concepto de limpieza y poda de árboles, reparación de desagües pluviales y cloacales, picado de pisos, entre muchos otros.

Por ello, la impugnación de tales operaciones se encuentra fundada en los elementos obrantes en las actuaciones, que dan cuenta de las graves anomalías detectadas a los proveedores que inclusive desconocieron haberlas hecho, sin que el Sr. Miranda haya lograr probar en contrario, esto es que efectivamente tales servicios fueron prestados y fueron afectados a las obras públicas que el Municipio le adjudicó.

Ello, sumado a la rectificación que el Sr Miranda hizo de las mismas operaciones en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado, impide a mi juicio tener por ciertos los gastos y por ende determina la confirmación del ajuste por este concepto también.

En consecuencia, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 144/2025 y 145/2025 en todas sus partes, con costas.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría SE RESUELVE:

1º) Confirmar la resolución 144/2025 referida al Impuesto a las Ganancias-Salidas No Documentadas por los pagos efectuados en los meses 01/2021 a 10/2022 con más los intereses resarcitorios correspondientes, ambos inclusive, con costas.

2º) Revocar la resolución 145/2025 referida al Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2021 en todas sus partes, con costas.

3º) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 548.364 (Pesos quinientos cuarenta y ocho mil trescientos sesenta y cuatro) equivalente a 6,28 (seis con 28/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $ 1.370.909 (Pesos un millón trescientos setenta mil novecientos nueve) equivalente a 6,28 (seis con 28/100)– Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio (resolución 144/2025), la actividad desarrollada en la etapa procesal y lo resuelto en el punto 1º), conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, y la Acordada 1/26 (11/02/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

4º) Regular los honorarios de la Dra. Gisella Vanina Anfossi, en su carácter de patrocinante del actor, fijándolos en la suma de $ 1.356.776 (Pesos un millón trescientos cincuenta y seis mil setecientos setenta y seis) equivalente a 15,53 (quince con 53/100)– Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio (resolución 145/2025), la actividad desarrollada en la etapa procesal y lo resuelto en el punto 2º), conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, y la Acordada 01/2026 (11/02/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese. –

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.23 10:32:51 -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: 2026.02.23 10:53:03 -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: 2026.02.23 10:57:31 -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: 2026.02.23 10:57:31 -03:00