República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-32661222-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 31 de Marzo de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 48.469-I; Sagosa S.C.C.

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° 48.469-I caratulado "Sagosa S.C.C. s/ recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Sagosa S.C.C. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Comodoro Rivadavia de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos**:**

a.- la Resolución N° 159/2017, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado en los períodos fiscales junio 2011 a junio 2012 y se lo intimó a ingresar $40.753,13, más intereses resarcitorios (art. 37, ley). En dicho acto, además, se le impuso una multa de defraudación de $122.259,39 (arts. 46, 47 incs. a), b) y c), ley) por los periodos fiscales junio, agosto a diciembre de 2011 y marzo de 2012.

b.- la Resolución N° 160/2017, en la que se le intimó el pago del impuesto a las salidas no documentadas por los pagos efectuados entre junio de 2011 a junio de 2012 por $90.398,23, más intereses resarcitorios (art. 37, ley). Asimismo, en dicho acto se le aplicó una multa de defraudación de $271.194,69 (arts. 46 y 47 incs. a), b) y c), ley).

En su presentación ante este Tribunal, Sagosa S.C.C. solicita la nulidad de las Resoluciones por errónea motivación, al fundarse en circunstancias atribuibles a terceros a los que es ajena y que no podía conocer al momento de contratar. Además, porque se omitieron formas esenciales del procedimiento, en particular por no haberse hecho lugar a las pruebas ofrecidas en la instancia administrativa previa, en violación a las normas al debido proceso y la garantía de defensa en juicio. Agrega que el único sustento de los ajustes es la inclusión de los proveedores objetados -Sres. Rolando Alexis Fajardo y Luis Eugenio Suarez- en la base APOC, luego de haber contratado con ellos, hecho que califica como unilateral y arbitrario.

Sostiene también que, al corrérseles las vistas de los ajustes, según el art. 17 de la ley 11.683, únicamente se hizo por el periodo fiscal 2011 pero que luego las determinaciones de oficio se hicieron por el año 2012 también.

Agrega que es improcedente que se le exija probar la existencia de los proveedores, ya que son sujetos perfectamente

identificables y ubicables, y que la fiscalización no hizo nada para ubicarlos, en el caso del Sr. Fajardo, ni a él ni a sus choferes, también personas ubicables e inscriptas.

En particular, en cuanto al proveedor Fajardo, Rolando Alexis, expresa que si está probado que las cerámicas fueron efectivamente vendidas por la fábrica de tales materiales y que en ingreso de esa misma mercadería se encuentra registrado en Sagosa S.C.C, hubo un traslado físico entre un lugar -la fábrica de cerámica- a otro -Sagosa S.C.C-, entonces, es evidente que alguien las transportó y que cobró por ese servicio de flete, es decir que el transporte de mercaderías existió y lo hizo el Sr. Fajardo.

Resalta que sin poder sostener la coherencia de sus imputaciones el ente fiscal dice que la exhibición de facturas formalmente validas, sus registraciones y formas de pago no son suficientes para reconocer el cómputo del crédito fiscal, si dicho comprobante no es emitido por quien realizó el acto jurídico, y continuación indica nuevamente los indicios que ha utilizado para concluir que el prestador de los servicios -y el vendedor de un único bien- no tenían capacidad económica para realizarlos y que en consecuencia los comprobantes mediante los cuales intenta sustentar las operaciones observadas resultan ficticios, correspondiendo así su impugnación.

A renglón seguido manifiesta que en las Resoluciones se pasa de la negación de la existencia o realidad de los hechos, a la figura dolosa, y se cuestiona la validez de los comprobantes, con el pretendido sustento de que quien los emitió no fue el verdadero prestador de los servicios de flete, conclusión a la que obviamente llega a través de presunciones que sostiene como suficientes.

Reitera que la prueba testimonial del Sr. Fajardo y sus choferes, como así la informativa oportunamente solicitada, resultaba y resultan esenciales para la dilucidación de la controversia.

Respecto al reclamo con sustento en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, expresa que resulta inaplicable al caso por imperio de la misma norma, dado que no se impugna el cómputo de los gastos y costos vinculados, destacando en consecuencia que al no hacer mención alguna a las provisiones reglamentarias como sustento de su pretensión el ajuste pretendido parte de un soporte legal invalido e inaplicable en la causa, lo que lo descalifica.

En el caso del proveedor Suarez, hace notar que le vendió bienes por lo que resulta de aplicación de la presunción del art. 55 de la reglamentación a la ley del impuesto a las ganancias.

Por último, se agravia de los intereses resarcitorios intimados según el art. 37 de la ley 11.683 por manifiestamente arbitrarios.

Respecto a las multas impuestas en dichas Resoluciones, entiende que todo lo que se le imputa con sustento de las sanciones es falso, atento a que no se ha probado que Sagosa S.C.C haya tenido la voluntad de producir declaraciones engañosas o haya incurrido en ocultaciones maliciosas, y que tales imputaciones debe probarlas el ente fiscal.

Por último, ofrece la producción de prueba informativa, pericial contable y testimonial, y solicita que se revoquen las Resoluciones, con costas.

II. A fs. 109/130 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, solicitando que se confirmen sus actos, también con costas.

III. A fs.146 se difiere el tratamiento del planteo de nulidad a la sentencia de fondo y luego de sendos requerimientos a Sagosa S.C.C., a fs. 160 obra el auto de apertura de prueba en el que se le hace lugar a la prueba informativa ofrecida a Cerámica Cunmalleu S.A.I.C.A e I, y a su solicitud, se la tiene por desistida de la prueba pericial contable ofrecida. A fs. 173 se hace lugar a la prueba testimonial a los Sres. Rolando Alexis Fajardo y Luis Suarez (los proveedores) y de los Sres. Miguel Jesús Ortega, Roberto Carlos Muñoz y Santiago Natán Ortega (los choferes).

A fs.174/197 contesta el oficio Cerámica Cunmalleu S.A.I.C.A. e I. en la que confirma la relación comercial con Sagosa S.C.C. y adjunta documentación de respaldo. Informa asimismo que no tiene registro de las autorizaciones dadas a los transportistas para el retiro de la mercadería, ya que las mismas se realizaban vía telefónica, destacando que en todos los casos la mercadería siempre fue cargada a fleteros debidamente autorizados y acreditados.

Respecto a los resultados de la prueba testimonial, a fs. 203 y 347/356, la Dirección Regional Posadas dejó constancia de la incomparecencia a declarar de los testigos Luis Eugenio Suarez, Rolando Alexis Fajardo, Roberto Carlos Muñoz y Santiago Natán Ortega.

A fs. 354 obra el acta de la única declaración testimonial llevada a cabo en dicha sede por el Sr. Miguel Jesús Ortega. Allí dijo que trabajó para Sagosa S.C.C. como fletero y que el Sr. Fajardo le había dado la carga y la factura para cobrar. A su vez, reconoció su firma en los remitos que se le exhibieron, más no en las órdenes de pago.

A fs. 366 se declara el cierre del período probatorio y mediante la PV-2026-12512955-APN-VOCXI#TFN se elevaron las actuaciones a la Sala. A continuación, se pusieron los autos para alegar de acuerdo a lo previsto en el art. 174 de la ley 11.683 y el art. 49 del Reglamento de Procedimiento ante este Tribunal, obrando a fs. 395/396 el escrito de la recurrente y a fs. 399/404 el del Fisco Nacional.

Por último, por medio del IF-2026-31032002-APN-VOCXI#TFN quedan en estado para dictar sentencia.

IV. Corresponde analizar en primer término los planteos de nulidad de las Resoluciones, los que, cabe ya adelantarlo, no pueden prosperar, por cuanto para ello se invocan consideraciones meramente genéricas, sin acreditación de un perjuicio concreto en su dictado. Sin perjuicio de ello, se advierte que las mismas se encuentran debida y suficientemente motivadas en los antecedentes de hecho y de derecho descriptos en sus Considerandos y que surgen de las actuaciones administrativas, por lo que no se advierte violación a ninguna de las disposiciones de la ley 11.683, ni tampoco al procedimiento administrativo reglado en la ley 19.549; en definitiva, no se constata que el Fisco Nacional haya incurrido en ningún vicio que justifique que este Tribunal declare la nulidad de dichos actos.

De cualquier modo, cabe recordar que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido, ya que Sagosa S.C.C. ha tenido oportunidad de hacer valer sus defensas tanto en el procedimiento previamente sustanciado en sede administrativa, como ante este Tribunal, instancia en la que se hizo lugar a la prueba informativa antes denegada.

Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como alzada de este tribunal al decir que "…cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa "Cooperativa de Trabajo AEI "Colonia Barraquero" LTDA c/ INAES - Resol. 806/08 (Expte. 137/03)", pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa "EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI", "Cachape SRL c/ DGI" y "Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI", pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)" conf. "Bringas Raúl", sentencia del 1.10.2020, -entre otros-.

Sostiene asimismo la recurrente que, al ser notificada de la vista de los ajustes, según el art. 17 de la ley 11.683, únicamente se incluyó en ella al periodo fiscal 2011 pero que luego las determinaciones de oficio se hicieron por el 2012 también, más ello no surge de las Resoluciones agregadas al expediente, por lo que el planteo de nulidad tampoco puede prosperar.

Por ello, corresponde rechazar los planteos de nulidad, sin costas ("Bolland", Fallos 336:70).

V. Corresponde entonces resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones.

Surge de los Considerandos de dichos actos que luego de sustanciarse el procedimiento de fiscalización iniciado a Sagosa S.C.C. , cuya actividad es la venta de materiales de construcción, se impugnaron las operaciones con dos proveedores que luego de una exhaustiva investigación realizada a cada uno de ellos fueron calificados de apócrifos: los Sres. Rolando Alexis Fajardo, que emitió 20 facturas con el concepto fletes, y Luis Eugenio Suarez, que emitió 1 factura por el concepto maderas.

Para ello se tuvieron en cuenta aspectos tales como que carecían de bienes registrables (en el caso del Sr. Fajardo, solamente modelos antiguos), no contaban con personal en nómina, no pudieron ser localizados en sus domicilios fiscales registrados; además, no tenían cuentas bancarias (en el caso del Sr. Fajardo tenía cuentas con acreditaciones no significativas). El Sr. Fajardo, que facturó servicios de fletes no estaba inscripto en el Registro Único de Transporte Automotor -organismo que regula el transporte automotor de cargas-.

El juez administrativo tuvo en cuenta también que en los remitos de Cerámica Cunmalleu S.A.I.C.A. e I. surgía que las personas que retiraron la mercadería para Sagosa S.C.C. fueron los Sres. Miguel Ortega y Roberto Muñoz, quienes no pudieron ser ubicados en sus domicilios.

En relación a los pagos cobrados por los servicios de flete, no se aportaron órdenes de pago ni recibos cancelatorios de las operaciones celebradas, Sagosa S.C.C., por su parte, informó a la fiscalización que los pagos se hicieron en efectivo y que se registraron en asiento globales en el libro diario de compras.

En el caso del Sr. Suarez, se tuvo en cuenta también que la recurrente no aportó el remito por el traslado de la compra de la madera a dicho proveedor.

Ambos proveedores fueron cargados en la Base APOC por falta de capacidad económica.

Todo ello tuvo como resultado la impugnación de los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado al desconocerse la realidad de las operaciones con los proveedores, como también la intimación del pago del impuesto a las salidas no documentadas al no haberse identificado a los reales beneficiarios de los pagos desde el momento que se hicieron en dinero en efectivo.

a. Ajustes en el impuesto al valor agregado - Res. N°159/17.

Respecto a la impugnación de los créditos fiscales computados en las declaraciones juradas, Sagosa S.C.C. tenía que demostrar la efectiva realización de las operaciones que dieron lugar a los mismos por así disponerse en la ley 11.683, por lo que debe analizarse la prueba rendida con dicho propósito, tanto en la instancia administrativa previa como en la presente instancia. En efecto, le correspondía a la recurrente, en el derecho de contradicción que la ley procesal le acuerda ejercer, demostrar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección a partir de razones que tienen entidad suficiente para poner seriamente en duda su real existencia.

Ello así, toda vez que ante ajustes como el que aquí se analiza resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del gravamen en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, al 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: “[e]n 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...”.

Lo explica también 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 Río de La Plata SA 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-.

Resulta así claro que el art. 12 de la ley del gravamen subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que es el que corresponde analizar aquí, en orden a determinar si fueron realmente los proveedores impugnados los que efectivamente prestaron los servicios de flete, por ende, si le asiste a la recurrente el derecho a computar el crédito fiscal de los comprobantes fiscales extendidos por éstos, a pesar de las múltiples irregularidades invocadas por el juez administrativo a partir de las tareas de fiscalización llevadas a cabo a cada uno de ellos.

Se advierte así que, en el caso, la recurrente no ha logrado probar haber recibido los servicios de flete del Sr. Fajardo, ya que de la contestación del oficio dirigido a Cerámica Cunmalleu S.A.I.C.A. e I., solo se desprende que existió vínculo comercial entre esta y Sagosa S.C.C –lo que no estaba en discusión-, pero no puede extraerse nada en relación a quien prestó el servicio, ya que allí la empresa manifestó que no tenía registros de las autorizaciones que recibía para el retiro de mercadería de Sagosa S.C.C., ya que se realizaban vía telefónica.

Si bien Sagosa S.C.C. intentó acreditar a través de la prueba testimonial del propio Sr. Fajardo y los choferes que trabajaron para él, únicamente prestó declaración el Sr. Ortega que dijo que trabajó para Sagosa S.C.C. como fletero, y que el Sr. Fajardo le dio la carga y la factura para que cobre, pero sin aclarar en calidad de qué. Además, desconoció su firma en parte de la documentación que le fue exhibida.

Corresponde aquí recordar también que el Sr. Fajardo no se encontraba inscripto como empleador, sumado a que en ninguno de los remitos aportados por Cerámica Cunmalleu S.A.I.C.A. e I. al contestar el oficio figuran los nombres de los transportistas, por lo que no puede tenerse por acreditado que fue él realmente quien hizo el transporte de las mercaderías desde dicha empresa a Sagosa S.C.C.

Por último, es Sagosa S.C.C. la que en ocasión de presentar su alegato explica que el Sr. Fajardo era quien se encargaba de coordinar el transporte y que es común que en dicha actividad que quien factura no sea el verdadero prestador del servicio, lo que si bien puede ser válido para el cómputo de la deducción de los gastos en el impuesto a las ganancias, que en el caso no fue objetada, no lo es para el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, conforme a la legislación y jurisprudencia más arriba citada.

En el caso del Sr. Suarez, la fiscalización constató que no tenía empleados ni cuentas bancarias y que la única compra realizada por Sagosa S.C.C. carecía de respaldo documental, como el remito del traslado de la madera. Si bien en esta instancia, intentó probar mediante su testimonio que fue él el real proveedor no logró que se presentara, del mismo modo que antes la fiscalización no logró localizarlo en sus domicilios declarados.

Lo expuesto es suficiente para confirmar la pretensión fiscal notificada en la Res. N° 159/2017.

b. Intimación por impuesto a las salidas no documentadas - Res. N° 160/2017.

De la propia Resolución surge que de las tareas llevadas a cabo por la fiscalización se constató que Sagosa S.C.C. hizo erogaciones sin respaldo documental fehaciente, correspondientes a pagos efectuados a favor de los proveedores Rolando Alexis Fajardo y Luis Eugenio Suarez que fueron canceladas en efectivo.

Tampoco aquí -como ya se dijo- la prueba rendida en esta instancia permite llegar a una solución diferente, ya que no hay ninguna prueba que los beneficiarios de las erogaciones fueron los proveedores, más aún cuando fueron registradas en

cuentas globales.

De ello se sigue también la falta de prueba sobre el efectivo pago a los proveedores resultando así aplicable el impuesto que prevé el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme a la jurisprudencia que en la materia ha adoptado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 323:3376 y 326:2987, entre otros, al decir que "…aquella previsión ha sido adoptada 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...", que es precisamente el supuesto en este caso, por lo que corresponde confirmar la Res. N° 160/2017.

Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones, tanto en cuanto al capital, como los intereses resarcitorios que se devengan en forma automática desde el vencimiento de la obligación por aplicación del art. 37 de la ley 11.683, sin que se hayan esgrimido agravios con entidad suficiente para eximir a Sagosa S.C.C. de su responsabilidad por la mora.

VI. Respecto de las sanciones de defraudación aplicadas en las Resoluciones Nros. 159/2017, ambas con sustento en los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) ley 11.683, no existen dudas que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de Sagosa S.C.C en dicha figura infraccional. Las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado fueron presentadas en forma inexacta ya que se incluyeron en ellas créditos fiscales por operaciones cuya existencia no fue debidamente acreditada, incurriéndose para ello en maniobras concretas tendientes a disminuir la obligación debida en su justa medida, conforme se expuso en los Considerandos precedentes.

Por su parte, a partir de la misma documentación, la recurrente omitió ingresar el impuesto previsto en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, hecho que también debe considerarse intencional al no haberse rendido prueba alguna de la real existencia de los pagos a los supuestos beneficiarios que, ya se dijo, fueron realizados en dinero en efectivo.

En cuanto al aspecto subjetivo, no aportó tampoco elementos de prueba que permitan desvirtuar fehacientemente la intención de defraudar, por el contrario, se limitó en su recurso a efectuar una crítica genérica sobre su improcedencia sin particularizar en las concretas imputaciones que llevaron al juez administrativo a calificar de dolosa su conducta.

En resumen, tanto el aspecto objetivo como el subjetivo respaldan el encuadramiento de la conducta de Sagosa S.C.C en la figura infraccional de defraudación. La falta de pruebas en contra de su culpabilidad refuerza esta conclusión.

Para terminar, cabe recordar el criterio en esta materia, tal lo que la Cámara pusiera de manifiesto al fallar en "Desartex S.A.", del 18 de julio de 2019, es que "…la figura de la defraudación -tipificada en el artículo 46 de la Ley Nº 11.683- requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Ello, en la medida en que no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error en la víctima de defraudación (in rebus "Carlos Romero Hijos y Cía. S.A.", del 02/05/05; y "Sacks, Santiago (TF 20.669-I) c/ DGI", del 15/09/10)".

Lo expuesto es suficiente para confirmar las sanciones aplicadas en dichos actos.

VII. Por ello, corresponde confirmar las Resoluciones Nros.159/17 y 160/17, con costas.

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 el mismo para confirmar los actos apelados en todas sus partes, con costas.

II.- Que en lo que hace a la defensa de nulidad articulada por la apelante, considero que, por los motivos expuestos en el Considerando V.-, la misma debe ser rechazada, a lo que debe agregarse que no le asiste razón a la recurrente en cuanto a que las resoluciones de vista no comprendían también el periodo fiscal 2011, en razón de que conforme se desprende de las mismas los cargos involucraron tanto dicho período fiscal como el 2012 (act. adm., fs. 212/230 del Cpo. Principal Salidas no Documentadas y 292/309 del Cpo. Principal N° 2). Con costas, atento que se difirió su tratamiento para esta oportunidad por el pto. 1) de fs. 146.

III.- 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.

IV.- Que en las presentes actuaciones ha quedado demostrado que el 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.

V.- Por ello entiendo que cuando se intenta relacionar este hecho con el encuadre realizado por el juez administrativo 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 la figura prevista en el artículo 46 y 47 incisos a), b) y c) de la ley de rito fiscal, correspondiendo confirmar la multa aplicada.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que adhiero a lo expuesto en el Considerando IV del voto de la Vocal Instructora en cuanto se rechaza la defensa de nulidad articulada por la actora, con el agregado que se hace en el Considerando II del voto del Dr. Martín. Asimismo, a mayor abundamiento estimo pertinente señalar que en el procedimiento común se halla previsto el supuesto de la apertura a prueba en los casos en que ante la Alzada deba realizarse una prueba que no ha sido admitida en primera instancia y es doctrina de este Tribunal que la prueba no admitida durante el trámite de determinación, puede ser nuevamente ofrecida ante esta instancia, lo que ha ocurrido en la presente causa donde la recurrente ha tenido ocasión de proponer las medidas que estima conducentes a esclarecer los hechos controvertidos. Es por ello que no puede concluirse que se haya visto afectada la garantía del debido proceso adjetivo ya que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte actora en estado de indefensión.

II- Asimismo, adhiero a lo expresado en el Considerando V del voto de la Vocal Instructora en cuanto se admite el criterio

fiscal y se confirman los ajustes realizados en el impuesto al valor agregado y en concepto de salidas no documentadas.

Que también se confirma la procedencia de los intereses resarcitorios liquidados, por ajustarse los mismos a las previsiones del art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), y que el recurrente no formuló agravios contra su imposición ni tampoco impugnó el método empleado para su cálculo.

III.- Que por último, en cuanto a las sanciones aplicadas adhiero a lo expuesto en el voto de la Dra. O'Donnell. Que, en cuanto a la facultad para imponer multas en concepto de Salidas No Documentadas, es dable recordar que, en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (vg. entre otros "Red Hotelera Iberoamericana", sentencia del 26/8/2003 e Interbaires S.A., del 27/09/2011, decisorio donde se compartieron los fundamentos expuestos por el dictamen de la procuradora fiscal), la falencia de la documentación que respalda la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley N° 11.683.

Que para el pago del tributo en concepto de Salidas no Documentadas para los períodos determinados debe tomarse en consideración lo establecido por la Resolución General N° 893/00 (B.O. 13/10/2000), que prevé la forma y plazo para el pago de este gravamen. Que ello así, en el caso de autos no se ingresó el impuesto correspondiente, como tampoco se presentó el volante de pago, el que según la Nota Externa (AFIP) 8/2007 constituye la comunicación de pago a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683. Dicha norma prevé que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, pudiendo aplicar el Fisco sanciones en concepto de Salidas no Documentadas.

En virtud de lo expuesto, la actora efectuó erogaciones de dinero correspondientes a operaciones celebradas con proveedores que no pudieron ser efectivamente demostradas y, en relación a las mismas, el ingreso del tributo debió efectuarse siguiendo la pauta temporal consagrada en la RG 893, lo que no sucedió. Ello se traduce en la omisión de ingreso del impuesto, y justifica la aplicación de sanción (cfr. Sala III de la Alzada in re "La Fuente Combustible SRL", sentencia del 28 de abril de 2021). Que demostrado el elemento objeto del ilícito, las presunciones establecidas en el artículo 47 admiten prueba en contrario y en tal sentido es resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas en el caso concreto.

IV.- Que ello así, voto por confirmar en todas sus partes las determinaciones apeladas en autos, con costas.

En atención al resultado de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Rechazar los planteos de nulidad de las Resoluciones Nros. 159/2017 y 160/2017, con costas.

2°) Confirmar las Resoluciones Nros. 159/2017 y 160/2017, con costas.

3°) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Sagosa S.C.C. en la siguiente forma:

a) Por la primera etapa, en las sumas de $11.858 por la representación procesal y $29.646 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, conforme a lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b) Por la segunda y tercera etapa, en la suma de $74.859 equivalente a 0,86 UMA por la representación procesal y de $187.148, equivalente a 2,14 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas, conforme a lo dispuesto por por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

c) Por la excepción de nulidad, en las sumas de $8.672 por la representación procesal y $21.680 por el patrocinio letrado.

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: 2026.03.31 11:53:09 -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: 2026.03.31 12:02:46 -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: 2026.03.31 15:20:19 -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: 2026.03.31 15:20:20 -03:00