República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-51852359-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 26 de Mayo de 2026

Referencia: EX-2025-141515367- -APN-SGAI#TFN; FILEL SA ; SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2025-141515367- -APN-SGAI#TFN, caratulado “FILEL SA s/recurso de apelación”.

La Dra Gómez dijo:

I.- Que mediante IF-2025-141515287-APN-DTD#JGM la actora interpone recurso de apelación contra tres resoluciones (RESOL-2025-216-E-ARCA-DVRRCE#SDGOPIM, RESOL-2025-217-E-ARCA-DVRRCE#SDGOPIM y RESOL-2025-218-E-ARCA-DVRRCE#SDGOPIM) todas de fecha 28 de noviembre de 2025, emitidas por la Jefa (Int) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro de ARCA-DGI mediante las cuales se determinó la obligación frente a los impuestos: a las ganancias en concepto de salidas no documentadas, periodos fiscales 10/2020 a 08/2021; Impuesto al Valor Agregado por los periodos fiscales 09/2019 a 08/2021; e Impuesto a las Ganancias por los periodos fiscales 2020 y 2021, todas ellas con mas intereses resarcitorios y en las mismas se dispuso suspender la aplicación de sanciones por los conforme el art. 20 de la ley Penal Tributaria.

Plantea la improcedencia de la impugnación de las facturas emitidas por los proveedores calificados como apócrifos y la determinación de un presunto incremento patrimonial no justificado.

En cuanto al primero de ellos, indica que los proveedores cuestionados fueron incorporados a la base Apoc del organismo fiscal por falta de capacidad operativa, económica y/o financiera, con posterioridad a la fecha de facturación. Destaca la necesidad del servicio contratado con dichas empresas como así también la efectiva prestación del servicio, y dice que ello estaría acreditado con la actividad que desarrolla cada una de ellas y con la documentación acompañada, aseverando que el precio de las operaciones fue efectivamente abonado.

Hace una pequeña reseña sobre las prestaciones brindadas por las firmas observadas y se remite a las “carpetas” que acompaña como prueba documental, donde detalla las obras en las que habrían intervenido y las tareas desarrolladas por cada una de ellas. Asimismo, señala que al momento de contratar, solicitaba presupuestos, y contaba con remitos, facturas, documentación respaldatoria de las tareas realizadas, como así también

corroboraba las constancias de inscripción fiscal, lo que demuestra un comportamiento diligente y acorde a las prácticas comerciales habituales, con lo cual pretender que el contribuyente deba suplir o reemplazar las funciones de control y fiscalización propias de la Administración, implicaría una exigencia irrazonable .

Sobre el segundo de los ajustes, fundado en que del análisis de facturas emitidas por los proveedores Navegant San Luis S.A., Trox Argentina SA, Ronpar SACIF, De Seta Elida Particia, Aire Asistencia SA, La Greca Hermanos, Pinturerías Minutos SRL y Flavia Verónica Gerez y Néstor Eduardo Castellano S.H., surgirían ingresos no declarados o flujos financieros sin justificación documental, la actora niega que se trate de un incremento patrimonial por “pasivos inxistentes” o deudas “canceladas al 31/12”, como sostiene el ente fiscal.

Al respecto, explica que contabilizó la operatoria con dichos proveedores en función de la fecha de emisión de las facturas, conforme el principio de lo devengado, mientras que los proveedores las habrían registrado en función de la percepción efectiva, que se hizo mediante cheques de pago diferido; incorporando un detalle de los cartulares y transferencias realizadas a los proveedores aludidos a fin de establecer la discordancia apuntada.

También se queja que las resoluciones apeladas fueron dictadas sin efectuar un análisis de la prueba acompañada, ni dar curso a los medios probatorios ofrecidos viendo con ello menoscabado su derecho de defensa.

Finalmente ofrece prueba y por los argumentos que expone y la jurisprudencia que cita solicita se revoquen los actos apelados, con costas al Fisco Nacional y hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2026-27487620-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta el traslado incoado. Indica que los actos recurridos se ajustan a derecho y que como corolario de la extensa labor de fiscalización se determinó la materia imponible frente al Impuesto a las ganancias y por el impuesto al valor agregado en tanto: a) el cómputo de créditos fiscales y la deducción de costos y gastos improcedentes por operaciones realizadas con supuestos proveedores catalogados de apócrifos. Asimismo, se determinó el gravamen en concepto de salidas no documentadas por las erogaciones de fondos injustificadas efectuadas con proveedores de las que no se probó la verdadera realización de las operaciones y b) habría declarado en defecto ingresos gravados, atento las diferencias detectadas entre las cifras declaradas y las que surgen de las facturaciones electrónicas y de la respuesta a las circulararizaciones emitidas a los clientes, indicando que corresponden a pasivos no justificados que fueron encuadrados como incremento patrimonial en los términos del artículo 18 inciso f) -punto 1- de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Sobre la impugnación del crédito fiscal y el gasto proveniente de facturación emitida por proveedores tildados de apócrifos, remarca que la inclusión de ellos en la base E-Apoc constituye una circunstancia que resta valor probatorio a las facturas emitidas como respaldo de los supuestos servicios prestados, y por ello considera que le correspondía a la actora acreditar que las facturas cuestionadas tuvieran su correlato con la efectiva operación documentada en las mismas, precisando que su veracidad no puede provenir únicamente de la documentación relativa a los proveedores considerados apócrifos, siendo indispensable la prueba fehaciente y contundente sobre la verdadera realización de los mismos, que para la representación fiscal no ha sido aportada por la actora. Dice que la inscripción no hace responsable al ente fiscal de las inconsistencias que puedan detectarse en el futuro con relación al accionar de los contribuyentes.

Resalta que la impugnación de las operaciones no se debió a defectos formales de los comprobantes, sino que de los elementos colectados, se detectó que los proveedores carecían de capacidad económica y operativa, como así también que no pudieron ser ubicados en los domicilios denunciados, entre otras causas. Expone que a partir de un cúmulo de indicios comprobados, graves y precisos, es que opusieron serios reparos respecto de la validez de

las facturas y la autenticidad de las operaciones facturadas por los proveedores observados. Es por ello, que rechaza la postura de la actora cuando basa su defensa en que los proveedores poseían la condición de apócrifos con posterioridad a las operaciones cuestionadas, en tanto no fue comprobada por los verificadores su existencia como verdaderos proveedores de los servicios facturados en los periodos fiscales imputados, como así tampoco, la sustantividad de las respectivas operaciones.

Por otro lado, en cuanto al detalle de los pagos que dice haber efectuado a los proveedores, expone que los mismos no pudieron ser correlacionados con los comprobantes observados.

Manifiesta que contrariamente a lo sostenido por la actora, la determinación practicada no ha sido en función de presunciones, sino que sobre la base a elementos ciertos, llevaron al Fisco Nacional a concluir que las operaciones celebradas no eran reales

En cuanto al ajuste efectuado respecto de los pasivos impugnados -por los ejercicios 2020 y 2021- y que fuera configurado como un incremento patrimonial no justificado, en atención a los argumentos que formula la actora en su defensa, previo a todo la apoderada fiscal hace un análisis sobre el concepto de devengado, en cuanto a su significado contable y sus efectos fiscales, para concluir que la recurrente debe imputar los ingresos y gastos siguiendo el criterio de lo devengado, existiendo una identidad temporal en el reconocimiento contable e impositivo del mismo. Remaca que del análisis realizado se concluyó que la recurrente declaró pasivos inexistentes, o, en su defecto, se está frente a deudas efectivamente canceladas antes del cierre del ejercicio que, sin embargo, la administrada las incluyó igualmente en sus declaraciones juradas como pasivos. Ello así, manifiesta que lo argumentado por la actora en cuanto se debió a una desincronización temporal de registros entre emisor y receptor, resulta insuficiente para rebatir la tesis fiscal.

Por ultimo, solicita se confirmen los intereses resarcitorios en virtud de que la recurrente no ha expresado agravios respecto de aplicación ni de su cálculo.

Sobre la base de los argumentos que expone y la jurisprudencia que invoca en apoyo de sus dichos, se opone a la prueba ofrecida por la contraria y pide que, oportunamente se dicte sentencia rechazando el recurso incoado y confirmando los actos apelados en todas sus partes, con expresa imposición de costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III – Que por PV-2026-36738860-APN-VOCX#TFN se hace lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional a la prueba ofrecida por la recurrente y por PV-2026-47470855-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “D”.

Finalmente por IF-2026-50942775-APN-VOCX#TFN se ponen los presentes autos para dictar sentencia.

IV.- Que el tema traído a resolver se centra en los siguientes ajustes: 1.- la impugnación del crédito fiscal, y la deducción de gastos por operaciones realizadas en los ejercicios 2020 y 2021 con proveedores que el Fisco Nacional califica de apócrifos y la determinación del impuesto en concepto de salidas no documentadas por erogaciones de fondos injustificadas de 10/2020 a 08/2021 y 2.-. la declaración en defecto de ingresos gravados, que corresponderían a pasivos no justificados que fueron encuadrados como incremento patrimonial en los términos del artículo 18 inciso f) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Que, de forma preliminar, estimo pertinente recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).

V- Que a fin de seguir un orden en la exposición considero conveniente resolver en primer término el ajuste realilzado en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, referido a la impugnación de las facturas emitidas por los proveedores Mirmitexe SRL, Idrelcasty Mat Store y Zigma Construcciones SRL que el ente fiscal considera que son apócrifas.

Del cotejo de las actuaciones (vide informe finales de inspección fs. 548/571 cpo ppal III Impuesto a las Ganancias en IF-2026-27477936-APN-DTD#JGM; fs. 31/55 cpo Salidas no Documentadas en IF-2026-27484980-APN-DTD#JGM y fs. 56/80 cpo ppal IVA en IF-2026-27477162-APN-DTD#JGM), surge que la actividad principal de la firma recurrente es la de “Industrias Manufactureras NCP”, además de la construcción de obras de ingeniería civil, cerrando sus ejercicios el 31 de agosto de cada año.

Que la recurrente centra sus agravios en que al momento de celebrarse las operaciones discutidas, no solo los proveedores se encontraban validados por el Organismo, sino que los insumos y servicios efectivamente existieron, mientras que la apoderada fiscal considera que las facturación es inexistentes por inconsistencias detectadas respecto de la capacidad operativa, patrimonial y económica necesaria para efectuar las operaciones comerciales, la CUIT inactiva, la no localización de los mismos en sus respectivos domicilios, domicilios inexistentes, múltiples y disímiles actividades declaradas, irregularidades en las presentaciones de sus obligaciones fiscales y previsionales.

Así, de los elementos recabados por la auditoría fiscal, se observa que el Fisco no cuestiona la actividad de la firma, sino que basa los ajustes en las inconsistencias detectadas a determinados proveedores que figuran en la base e-Apoc del organismo, entendiendo que la facturación refleja operaciones inexistentes. Ello asi, y frente a las impugnaciones realizadas resulta evidente que la recurrente debe acreditar la veracidad de sus dichos, esto es, demostrar la sustantividad de las operaciones rechazadas por la inspección actuante, dado que las inconsistencias detectadas tienen entidad suficiente para poner seriamente en duda su real existencia.

Conforme surge de las actuaciones, respecto de los tres proveedores bajo análisis se indicó -entre lo más relevante- que:

a) En el caso de Mirmitexe SRL: tiene como actividad principal “Venta al por mayor de artículos de ferreteria y materiales electricos”; además de la “Venta al por mayor de maderas y materiales para la construcción” y “servicio automotor de cargas”; no pudo ser ubicado en el domicilio fiscal denunciado; emitió facturas por sumas importantes durante todo el periodo fiscal 2021 pero no recibió acreditaciones bancarias en ningún periodo fiscal; no posee bienes registrables; no informa empleados en relación de dependencia; no registra pagos de los impuestos en los que se encuentra activo; de la consulta de algunos comprobantes surge que la firma ha facturado montaje de techos, construcción de galpones, venta de rollos de sorgo venta de detergente o simplemente servicios, indicándose como condición de venta efectivo/cheque y -como se dijera- no surgen acreditaciones bancarias en ningún periodo. Por todo ello fue incluida en la base e-Apoc bajo la condicion “Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera”. En las facturas observadas los conceptos facturados responden a provisión y colocación de cañerías, trabajos de revoque exterior, enchapado de medianera, etc.(vide fs. 8/10 y 50/56 cpo proveedore Mirmitexe SRL en IF-2026-27484237-APN-DTD#JGM).

b) Respecto de Idelcasty Mat Store se encuentra inscripto bajo la actividad principal de “Construccion, reforma y reparación de edificios residenciales”, sus autoridades y/o administradores titulares o suplentes se encuentran inscriptos en actividades que no guardan relación con la actividad que declara la firma, es decir, su socio tiene por actividad “servicios relacionados con la salud humana N.C.P” y su administrador titular la de “Servicio de transporte automotor de carga urbana N.C.P”. Los conceptos facturados resultaron ser trabajos de albañilería,

bloques, colocación de cerámicas y porcelanato. Durante la fiscalización se observó que no presentó declaraciones juradas de ningún tipo; no se registran pagos al Fisco; no posee empleados en relación de dependencia así como tampoco sus socios o accionistas; no posee bienes registrables ni cuentas bancarias; emitió facturas por sumas importantes, mayormente como vendedor; no pudo ser ubicada en el domicilio denunciado la que corresponde a una vivienda familiar y las personas que respondieron a los llamados de los inspectores que concurrieron a dicho lugar, manifestaron desconocer a la firma aludida a pesar que los puntos de ventas se corresponden a ese domicilio. Por tales motivos fue incluida en la base e-Apoc bajo la condicion “Usina sin capacidad económica y/o financiera” (vide fs.5/6 y 30/31 cpo proveedor Idrelcasty Mat Store en IF-2026-27484237-APN-DTD#JGM).

c) En tanto Zigma Construcciones SA tiene como actividad principal “Servicios de mensajeria” y los conceptos facturados resultaron ser trabajos de albañilería en bloques, colocación de cerámicas y porcelanato; el domicilio es inexistente en tanto allí funciona una galería comercial; uno de sus socios tiene la CUIT inhabilitada; no posee bienes registrables a su nombre; no registra pagos; no posee empleados en relación de dependencia, siendo incluida en la base e-Apoc bajo la condicion “Usina sin capacidad económica y/o financiera” (vide fs. 1/4 y 41/48 cpo proveedore Zigma Construcciones en IF-2026-27484237-APN-DTD#JGM).

Al respecto, cabe recordar que estar inscriptas y/o facturar en numerosas y diversas actividades incluso disímiles entre si, en contextos como el aquí planteado, constituye un indicio sobre la falta de materialidad de las operaciones impugnadas (cfr. criterio de la Corte Suprema de Justicia in re Stop Car SA (TF 26815-I) c/DGI, sentencia del 21 de agosto de 2013). En esta línea cabe destacar, por un lado, la total inconsistencia que se advierte entre las actividades declaradas y las prestaciones facturadas (en el caso de Zigma Construcciones SA); por otro, la total ausencia de infraestructura, capacidad económica y organización empresarial (respecto de Mirmitexe SRL y de Idelcasty Mat Store), entendida ésta como la disposición de los medios apropiados, que permitiese a los proveedores impugnados cumplir con los cometidos que se les atribuye.

Que las operaciones observadas por el organismo corresponden mayormente a obras de construcción y/o mantenimiento de las mismas en lugares específicos, entre ellos las instalaciones de las firmas Celtyc SA, Biofarma Bagó, Finadiet SACIF y Laboratorio Internacional Argentino, Varifarma.

Que si bien la aquí recurrente acompañó como prueba documental diez carpetas con detalles de obra que darían cuenta de los trabajos realizados (vide IF-2026-27476365-APN-DTD#JGM; IF-2026-27476657-APN-DTD#JGM e IF-2026-27476810-APN-DTD#JGM, también incorporada en las actuaciones administrativas IF-2026-27476365-APN-DTD#JGM, IF-2026-27476657-APN-DTD#JGM e IF-2026-29852581-APN-DTD#JGM), de ellas se observa que los presupuestos que adjunta son similares, aporta copia de las facturas electrónicas, listados de materiales, además de adjuntar fotos simples escaneadas que no son determinantes en tanto carecen de eficiencia probatoria para acreditar la veracidad de las operaciones y la efectiva prestación de los servicios facturados por parte de esos proveedores.

Que si bien la actora -sobre este ajuste puntual- ofreció prueba informativa dirigida a los clientes donde se habrían llevado a cabo las obras, además de una pericial técnica en los edificios de éstos, lo cierto es que las mismas resultan redundantes, atento que los clientes indicados en su escrito**,** entre ellos Finadiet SA Com Ind Fin Inmob; Bioprofarma Bago SA; Laboratorio Celtyc SA y Laboratorio Internacional Argentino SA, respondieron a los requerimientos cursados por la fiscalización. De dicha medida se observa que las firmas respondieron informando los trabajos brindados por Filel SA y los montos factuados por éste, los que fueron cotejadas con los registros del Subdiario IVA Ventas aportado por la encartada, como así también con la información obrante en la Base de Datos Efisco (Facturación electrónica emitida), sin que surgiera de las respuestas obtenidas prueba alguna de la

intervención de los proveedores objetados en los servicios allí prestados (fs. 75/81, 85, 86/93, 98/101,148/164,165/172 cuerpo Circularizaciones IF-2026-29852403-APN- DTD#JGM).

Que cabe remarcar que de la lectura de los actos apelados se observa que el Fisco Nacional tuvo en consideración la documental aportada y la prueba ofrecida, en tanto allí se exponen los motivos por los cuales el juez administrativo desestimó su realización, sin que se evidencie que dicha medida hubiera menoscabado el derecho de defensa que le asiste al recurrente, por cuanto el Fisco Nacional realizó diligencias -vg circularizaciones- a fin de reunir los elementos y datos necesarios para conocer la realidad de la operatoria.

Que los proveedores referidos tienen como rasgo común que carecen de consistencia económica, operativa y/o financiera, circunstancias que no pueden calificarse como meros incumplimientos formales de terceros y por lo tanto tal incapacidad fáctica para desarrollar las actividades facturadas impide considerarlos como generadores genuinos del crédito fiscal. Que las anomalías constatadas por la inspección no se limitan a la situación fiscal de los proveedores, sino que tienen que ver con la forma en que éstos supuestamente desarrollaban su actividad comercial.Así, quedó evidenciado que carecían de una mínima infraestructura reflejado en la ausencia de empleados, inexistencia de acreditaciones bancarias, bienes registrables; o en su caso, que en los domicilios verificados no se observan elementos que indiquen que en los mismos se desarrollan las actividades declaradas.

Ante ello, cabe poner de relieve que la existencia de facturas cuya apariencia extrínseca no ofreciera reparos y el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por las resoluciones aplicables, no resultan suficientes para que proceda el cómputo del crédito fiscal o el gasto deducible sino que para ello debe exigirse además que tales instrumentos se encuentren avalados por la existencia real y comprobable de las operaciones efectuadas, máxime cuando como sucede en el caso concreto existen fundadas dudas sobre la veracidad de las transacciones objetadas (conf. criterio de la CNACAF, Sala III, causa ‘‘Calimboy S.A.” sentencia del 20 de mayo de 2010 y Sala IV, causa “Cargill S.A.C.I.” pronunciamiento del 7 de abril de 2011). Al respecto la Alzada ha sostenido que cuando las pruebas rendidas por la recurrente se sustentan en “...las copias de las facturas, comprobantes del pago y registraciones contables de la actora, las que resultan claramente insuficientes para rebatir la tesis fiscal, sustentada en las circunstancias más arriba detalladas, y acreditar la materialidad -no su instrumentación- de las operaciones realizadas...” con los proveedor impugnados (CNACAF, Sala II, “Colinas de Paz SA (TF 22.185-I) c/DGI), sentencia de fecha 4/10/2012).

En cuanto a la defensa que aduce la actora de que la fecha de inclusión en la base Apoc de los proveedores observados como contribuyentes sin capacidad operativa, económica y/o financiera, es de fecha posterior a algunas de las facturas señaladas, cabe indicar que si estaban o no incluidos en dicha base a la fecha de las operaciones, no valida por sí solo que los proveedores hubieran realizado la operatoria y en tal sentido que hayan existido en realidad. En esta línea, no se requiere del contribuyente la demostración del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de aquellos, sino la constatación de la efectiva realización de las operaciones por él denunciadas (cfr. CNACAF, Sala IV, in re “Pillado Cereales S.R.L.”, sentencia del 5 de marzo de 2024).

Nótese que en el caso de: a) Zigma Construcciones SRL la fiscalización observa operaciones con esta firma en los meses 10/2020, 12/2020, 01/2021 y 02/2021, y fue incorporada a la base de proveedores apócrifos a partir del 2 de octubre de 2020 por haber sido considerada una “usina” sin capacidad operativa, económica ni financiera; b) . Idelcasty Mat Store fue incorporada a la base de contribuyentes apócrifos el 23 de julio de 2021 y observando operaciones con Filel S.A. correspondientes al mes de agosto de 2021 y c) en lo que hace a Mirmitexe SRL se la incorporó a la base de proveedores apócrifos el 31 de marzo de 2021, en virtud de considerarse una "usina" carente de estructura económica, siendo que Filel SA registra operaciones con esta firma entre marzo y agosto de 2021. Por ello el argumento esbozado por la actora sobre este punto carece de asidero.

Si bien en su recurso, la actora pone especial énfasis en que habría cumplido con la verificación de los requisitos formales acerca de la inscripción de los proveedores en el ente recaudador, lo que reflejaría -según dice- su proceder diligente, lo cierto es que no se brindaron en estas actuaciones mayores datos que sirvan para contrarrestar las circunstancias descriptas por los inspectores respecto de las inconsistencias detectadas en cuanto a la falta de capacidad económica de los proveedores para las operaciones de venta cuestionadas (cfr. criterio de la CSJN in re: “Molinos Río de la Plata SA c/ EN - AFIP - DGI Resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva”, sentencia del 25 de septiembre de 2015).

Por otro lado, en lo que hace a los pagos de las operaciones analizadas, los fiscalizadores confeccionaron un listado de los cheques, requiriéndole al Banco Supervielle que adjuntara copia del frente y dorso de los mismos. De la respuesta brindada por dicha entidad y del cruce con las operaciones supuestamente efectuadas, surge que gran cantidad de ellos no solo no fueron librados a las empresas cuestionadas sino que tampoco fueron cobrados por éstas, sino por terceros que no guardan relación con éstas últimas y que en algunos casos figuran en el Subdiario de proveedores de la recurrente -vgr. Irusto A, Larte SRL, Sarquimica SRL, Gonzalez Vita, Daniel Herrera, Inargind SA, Taffer Group SA, Consorcio de Propietarios Echeverria 2669, Trammel SA e Lirhe SA, AST Materiales De Construccion SRL, PP Sinteplast SA, Elida Patricia De Seta, Salvador Luis Godoy, Aire Asistencia SA,Indarnyl SA, Taffer Group SA, La Greca Hermanos- (vide cpo circularizaciones II, cpo circularizacion N° 2- cheques- en IF-2026-27476048-APN-DTD#JGM e IF-2026-27484237-APN-DTD#JGM y fs. 477/478 Cuerpo Principal III ganancias IF.IF-2026-27477936-APN-DTD#JGM). Por ello, cabe concluir que no se ha dilucidado debidamente el circuito de pagos**.**

Que puntualmente, el artículo 12° de la ley del impuesto al valor agregado, subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del proveedor objetados, extremo que no se cumple en las presentes actuaciones, pues tal como se advierte, la actora no ha logrado acreditar la realidad de las operaciones que dice haber efectuado con los proveedores, por lo que cabe concluir que los agravios de la actora, al no encontrar respaldo en probanza fehaciente, resultan meras consideraciones dogmáticas que no logran conmover los fundamentos volcados por el Fisco Nacional.

En tal sentido, no puede sostenerse que el Fisco Nacional haya sustentado los ajustes poniendo en cabeza de la recurrente los efectos de los incumplimientos detectados respecto de terceros -tal como se plantea en el recurso de apelación-, sino que ante las circunstancias constatadas por la fiscalización y de los elementos recabados se evidencia que las operaciones carecen de veracidad, sin que la recurrente haya acercado durante la etapa de fiscalización pruebas contundentes para demostrar que éstas fueran efectivamente concertadas con dichos proveedores.

De acuerdo con el análisis efectuado a lo largo del presente decisorio y al no encontrarse avaladas las manifestaciones de la recurrente por elementos fehacientes que permitan desvirtuar el criterio fiscal, corresponde, admitir los ajustes practicados y que dan cuenta las determinaciones apeladas en autos correspondientes al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias respecto de las operaciones efectuadas con los proveedores objetados por el Organismo.

VI- Que en cuanto a la resolución por la que se determina el tributo atinente a las salidas no documentadas, se debe tener en cuenta que -como se dijera- el Fisco Nacional ha considerado que los pagos efectuados para cancelar los montos provenientes de la operatoria objetada, constituyen salidas no documentadas, toda vez que los mismos esconderían al real beneficiario, por cuanto no se acreditó la realidad las operaciones en cuestión

Que el artículo 40 de la ley del Impuesto a las Ganancias establece que “Cuando una erogación carezca de

documentación o ésta encuadre como apócrifa, 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 en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación".

La finalidad del instituto de Salidas no Documentadas es, conforme inveterada doctrina y jurisprudencia, poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del beneficiario del gasto y a quien, por determinadas circunstancias, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En tal sentido, la Corte Suprema sentenció que "...lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, 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" (in re "Radio Emisora Cultural SA", 9/11/2000).

En igual sentido se pronunció nuestro Más Alto Tribunal al resolver la causa "Red Hotelera Iberoamericana", sentencia del 26 de agosto de 2003 (en especial Considerandos 18, 19, 20, 21 y 23 de dicho decisorio), criterio que fue reiterado por dicho Tribunal con fecha 27 de septiembre de 2011 in re "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI" donde se remite al dictamen de la Señora Procuradora Fiscal, Laura M. Monti, en su parte pertinente, dice 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)....". Ello fue sostenido también por el Máximo Tribunal en "Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA (TF 20958-I)", del 31 de julio de 2012; "Bolland y Cía. S.A. (TF 21122-I) c/ DGI", del 21 de febrero de 2013 y "Epelco S.A. IECSA S.A. UTE (TF 21554-I)", del 17 de septiembre de 2013.

Así, la Sala IV de la Alzada sentenció en "Barragan Imaz SRL" y más recientemente en "Blue Films S.R.L" (sentencias del 25 de marzo de 2014 y 27 de septiembre de 2022, respectivamente): "Que, 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 percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (fallos: 323:3376)."

"Los elementos necesarios para la configuración del aludido instituto son los siguientes: a) La necesaria existencia de una erogación, es decir una salida de dinero concreta. b) La carencia de documentación de la erogación o que se encuentre documentada con elementos falsos. c) La presunción iuris tantum: ante el indicio de una comprobación de una erogación efectivamente realizada y la ausencia de documentación que la respalde, o que, de existir, se verifiquen en torno a ella vicios insanables se presume la configuración del instituto de salidas no documentadas, la que admite prueba en contrario"

Que habiéndose cuestionado en autos la aptitud de las facturas para demostrar la causa de las operaciones y erogaciones, como así también individualizar a los verdaderos beneficiarios, se activa la pauta hermenéutica fijada por la Corte Suprema expuesta precedentemente. En tal sentido, en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por nuestro más Alto Tribunal, la falencia de la documentación que respalda la erogación tiene el efecto de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el impuesto en concepto de Salidas no documentadas.

Es por ello que en virtud de la reseña efectuada y las constancias de la causa, no ha sido posible establecer

quienes fueron los verdaderos beneficiarios de las erogaciones vinculadas con las operaciones cuestionadas, y en consecuencia, corresponde también confirmar el ajuste en el impuesto por Salidas no Documentadas.

VII- Sobre el segundo de los ajustes, fundado en que del análisis de facturas emitidas por los proveedores Navegant San Luis S.A., Trox Argentina SA, Ronpar SACIF, De Seta Elida Particia, Aire Asistencia SA, La Greca Hermanos, Pinturerías Minutos SRL y Flavia Verónica Gerez y Néstor Eduardo Castellano S.H., el Fisco Nacional sostiene que surgen ingresos no declarados o flujos financieros sin justificación documental, que fueran consignados como pasivos en los ejercicios 2020 y 2021.

Por un lado, la actora niega que se trate de un incremento patrimonial no declarado mencionando que solo son deudas comerciales que fueron abonadas con cheques diferidos y que sólo se trató de una desincronización temporal en la contabilización de las operaciones en función de la fecha de emisión de la factura -criterio coincidente con el principio de lo devengado- y la registración que hicieron los proveedores que fue en función de la percepción efectiva de los cheques de pago diferido entregados como instrumento de cancelación de las respectivas obligaciones, lo que motivó que las fechas de registración en esos casos difirieran varios meses. Por su parte, el ente fiscal sostiene que se trata de “pasivos inxistentes” o deudas “canceladas al 31/12” que fueran declaradas como pasivos y que el argumento de la actora que se debió a una desincronización temporal de registros entre emisor y receptor, resulta insuficiente para rebatir la tesis fiscal.

Que para esclarecer dicha cuestión el Fisco circularizó a los siguientes proveedores: Navegante San Luis, Trox Argentina SA, Ronpar SACIF, De Seta Élida Patricia, Aire Asistencia SA., La Grega Hermanos, Pinturerias Minuto SRL y Flavia Verónica Gerez y Néstor Eduardo Castellano SH.

De las respuestas brindadas por cada uno de ellos, (vide fs. 15 a 19, 40 a 59, 94 a 101, 102/147, 183/188, 189/198, en cpo. Circularizaciones I en IF-2026-27475787-APN-DTD#JGM y fs. 201/204 y 211 a 223 cpo. Circ. Proveedores II en IF-2026-27476048-APN-DTD#JGM), se desprende que:

a) la firma Navegante San Luis SA aportó el detalle de las operaciones y la documentacion correspondiente, de cuyo análisis surge que el saldo de la deuda de la rubrada al 31/08/2020 era de $ 100, y al 31/08/2021 fue de $ 2.984.579; mientras que la recurrente en la declaración jurada del período fiscal 2021 exterioriza un importe de $ 4.628.250.-, arrojando una diferencia de $ 1.643.671;

b) de la documental aportada por la firma Trox Argentina SA, surge que el saldo de la deuda de la rubrada al 31/08/2020 era de $ $1.329.947,78 y al 31/08/2021 de 5.061.501,39, mientras la encartada en la declaración jurada del período fiscal 2021 exterioriza un importe de $ 5.446.308,22, surgiendo una diferencia de $ 384.806,83;

c) en cuanto a Ronpar SACIF se observa que la cuenta corriente del proveedor tiene un saldo a favor de la fiscalizada de $ 702.556,87 y para el 31/08/2021 informó un saldo de $ 701.786,74, mientras Filel SA en la declaración jurada del período fiscal 2020 exterioriza un pasivo de $ 415.320.- surgiendo una diferencia por esa misma suma, y en el período fiscal 2021 exterioriza un pasivo de $ 1.382.023,92 dando una diferencia de $ 680.237,18 en el período fiscal 2021,

d) de la respuesta por parte de la Sra**.** Élida Patricia De Seta, se concluye que FILEL SA en la declaración jurada del período fiscal 2020 exteriorizó un saldo de $ 1.105.210 y, al 31/0/2021 un saldo de $ 942.711.- surgiendo una diferencia de $ 1.060.014 en el período fiscal 2020 y de $ 942.711 en el período fiscal 2021**;**

e) la firma Aire Asistencia S.A. aportó facturas, recibos y detalles de operaciones realizadas. Respecto de los

saldos al 31/08/2020 y 31/08/2021, informó: “Nuestra empresa no tiene una contabilidad tan pormenorizada, lo único que tenemos son los saldos al cierre del balance (30/06 de cada año) y a esas fechas no existían saldos por cobrar ni por pagar”. Por su parte, Filel SA en la declaración jurada del período fiscal 2021 exteriorizó un saldo de $4.546.624,96, el cual no pudo ser validado, conforme la respuesta de la proveedora;

f) de la información aportada por La Greca Hermanos SA surge que al 31/08/2020 tenía un saldo de $ 188.459 y al 31/08/2021 de $ 625.864,79, por su parte, Filel SA en la declaración jurada del período fiscal 2020 exteriorizó $ 1.905.102, y de $ 3.462.100.- en el período fiscal 2021, surgiendo una diferencia de $ 1.716.643.- en el período fiscal 2020 y de $ 2.836.235,21 en el período fiscal 2021**,**

g) en cuanto a Pinturerias Minuto SRL respecto del saldo al 31/08/2020 informó “...un saldo de $1.960.068.31, siendo cancelada durante septiembre 2020 con cheques propios -Banco Supervielle- y de terceros- adjunto detalle. Al 31/08/2021 el saldo pendiente de cobro ascendía a $ 2.839.754.87, cancelado en septiembre 2021 con cheques propios del Banco Supervielle conforme comprobantes que aporto” (sic), mientras que Filel SA en la declaración jurada del período fiscal 2020 exteriorizó $ 1.960.068,31, y en el período fiscal 2021 $ 2.854.631, surgiendo una diferencia de $ 14.876,13 en el período fiscal 2021;

h) por ultimo, la Sociedad de Hecho Flavia Veronica Gerez y Nestor Eduardo Castellano informó que “...los saldos al 31/08/20 y 31/08/21 eran de 0,00 (cero pesos) ya que todas las ventas a la citada empresa eran al contado. Por ello no quedaban saldos pendientes al cierre de cada mes” (sic), mientras que la Filel SA en la declaración jurada del período fiscal 2021 exteriorizó un pasivo de $ 1.550.845,43, surgiendo una diferencia de $ 1.550.845,43.

Que los conceptos facturados guardan relación con la actividad desarrollada por la recurrente y a partir de las tareas del personal fiscalizador, se verificó la exteriorización de pasivos, y conforme a los ingresos gravados quedó evidenciado que el pasivo declarado no ha sido debidamente documentado y/o justificado por la recurrente, otorgándole a la diferencia encontrada el tratamiento de un incremento patrimonial no justificado de conformidad con lo previsto en el artículo 18 inciso f) de la Ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Que ello así, y teniendo en cuenta lo argumentado por la actora, cabe recordar que tratándose de un sujeto de la tercera categoría, el criterio de imputación de los ingresos y gastos es por lo devengado. En tal sentido, según el art. 24 de la ley del Impuesto a las Ganancias, se establece que se consideran ganancias del ejercicio "las devengadas en el mismo" (segundo párrafo inc. a). Al respecto, la Corte Suprema sentenció in re “Compañía Tucumana de Refrescos (sentencia del 24 de mayo de 2011) que : “devengar” es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el artículo 18 *[actual art. 24]*, de la ley de impuesto a las ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hecho jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley”

Sentado ello, la defensa que opone la recurrente en este punto debe ser desestimada. En el caso concreto, y conforme surge de las constancias de autos, la auditoría fiscal solicitó al Banco Supervielle SA fotocopia de frente y dorso de los cheques de pago diferido involucrados, circularizó a las firmas antes mencionadas a las que se les requirió detalles de las operaciones comerciales efectuadas con Filel S.A., formas y medios de pago, saldos pendientes de pago y/o cobro al 31 de agosto de 2020 y al 31 de agosto del 2021 (vide cpo I y II circularizaciones en IF-2026-27475787-APN-DTD#JGM e IF-2026-27476048-APN-DTD#JGM). De las respuestas rendidas por los requeridos, el Fisco Nacional observó que la mayoría de las transacciones efectuadas con dichas sociedades -

por mercaderías y/o servicios- ocurrieron en el ejercicio de su actividad, y en todos los casos, los saldos al 31 de agosto de 2020 y al 31 de agosto del 2021 resultaron ser inferiores a los declarados por la actora o fueron con saldo cero, informando también que la forma de cancelación fue mediante transferencia bancaria, cheque propio y/o de terceros, quedando demostrado que no existe coincidencia entre lo argumentado por la recurrente y lo manifestado por los proveedores.

Por ello, y en virtud de los elementos reunidos por el Fisco Nacional durante la inspección, resulta de aplicación la jurisprudencia de este Tribunal, en cuanto ha dicho que: “la circunstancia de que una deuda declarada por el responsable carezca de la adecuada documentación, constituyen una fundada presunción de que dicho pasivo es ficticio o simulado, presunción esta que puede ser derribada por otros medios que justifiquen la existencia de aquella” (cfr. Sala B in re “Bolsa de Comercio de San Juan S.A.”, sentencia del 27/3/1981).

Sentado ello, corresponde señalar que la facultad del Fisco Nacional para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por el Cimero Tribunal, sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en una instancia contenciosa, los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (cfr. CSJN, “S.I.A. S.A”., sentencia del 6 de septiembre de 1967). Si bien la actora ofreció como prueba para que se reviera éste ajuste una pericia contable, lo cierto es que los puntos que propuso estaban dirigidos a obtener una respuesta genérica y no pormenorizada de cada uno de los pasivos impugnados, motivo por el cual se dispuso hacer lugar a la oposición formulada por el ente fiscal a su producción, providencia que quedó firme sin que la actora manifestara objeción alguna a ello, más allá de haber presentado un descargo donde exponía sucintamente las razones por las que consideraba procedente su realización.

En efecto, el apelante debía rebatir en esta instancia la estimación realizada por el Fisco Nacional, justificando que no se omitieron declarar ingresos en el Impuesto a las Ganancias o débitos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales objeto de análisis pero -como se dijo- no ofreció los elementos conducentes para demostrar tales extremos. En consecuencia, corresponde admitir el criterio fiscal en el que funda el ajuste por aplicación de la presunción contenida en el art. 18 inc. f) de la ley de rito fiscal tanto para IVA como para el Impuesto a las Ganancias.

VIII- Que, por último, también se consigna en las resoluciones determinativas de los impuestos a las ganancias y al valor agregado que, del cruce mensual entre los débitos fiscales declarados con la facturación electrónica surgieron diferencias. Frente a ello y dado que la aquí recurrente no exhibió documentación de respaldo para validar los ingresos registrados es que el Fisco Nacional ajustó la liquidación de ambos tributos en concepto de ventas omitidas en lo que se refiere al ejercicio 2020.

Que ello así y dado que la actora no formula agravio concreto ante esta instancia sobre esa cuestión, corresponde confirmar dicho ajuste atento no ser objeto de discusión en autos.

IX.- Asimismo, procede también confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios efectuada en los actos apelados, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o 1998 y modif.), y que la aquí recurrente no ha expresado agravio alguno contra su imposición ni tampoco impugnó el método empleado para su liquidación.

X.- Que ello así, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo.

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $3.279.580 (pesos tres millones doscientos setenta y nueve mil quinientos ochenta) equivalente a 34,30 (treinta y cuatro con 30/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $8.198.951 (pesos ocho millones ciento noventa y ocho mil novecientos cincuenta y uno) equivalente a 85,74 (ochenta y cinco con 74/100) UMA los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en autos, conforme Ley 27.423, Resolución SGA Nº 1076/2026 (20/05/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Se hace constar que las sumas reguladas no incluyen en IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones)-.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.26 10:47:56 -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: 2026.05.26 10:48:40 -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: 2026.05.26 10:48:41 -03:00