República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-63301818-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 26 de Junio de 2026

Referencia: EX-2026-19482062- -APN-SGAI#TFN;GIACHELLO DARIO HUMBERTO; SENTENCIA; (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2026-19482062- -APN-SGAI#TFN, caratulado “GIACHELLO DARIO HUMBERTO s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2026-19419401-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 3 de febrero de 2026 dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de ARCA-DGI, mediante la cual se determina de oficio el Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas por los períodos fiscales 01/2020, 04/2020, 06/2020, 01/2021 y 04/2021 con más intereses resarcitorios e impone una multa equivalente a dos (2) veces el monto del gravamen atribuido como evadido con sustento en lo dispuesto por los arts. 46 y 47 inc. b) y c) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

En primer término, opone la excepción de prescripción respecto de las facultades del Fisco para determinar y exigir el tributo en análisis correspondiente a los periodos fiscales 01/2020 y 04/2020. Sostiene que de conformidad con lo dispuesto en los arts. 56 inc. a) y 57 de la Ley 11.683, el plazo se encontraba cumplido al momento del dictado de la resolución recurrida, cuestionando asimismo la eficacia interruptiva de las actuaciones desarrolladas por el organismo y solicitando que se declare extinguida la acción respecto de dichos periodos.

En cuanto al fondo de la cuestión, relata que se desempeña como técnico electromecánico de forma independiente y que para el desarrollo de su actividad durante los periodos fiscales 2020 y 2021, adquirió diversos insumos, materiales y equipos que habrían sido destinados a las obras y prestaciones realizadas para sus clientes, operaciones que -según refiere- fueron instrumentadas mediante facturas emitidas por proveedores habilitados por el propio ente fiscal.

Manifiesta que en el marco de una fiscalización anterior, el Fisco impugnó el crédito fiscal computado y determinados gastos deducidos vinculados a operaciones concertadas con proveedores que, con posterioridad,

habrían sido incorporados a la base e-Apoc. Explica que, a fin de evitar la prolongación de un procedimiento determinativo, optó por rectificar sus declaraciones juradas y regularizar los ajustes cuestionados, aclarando que ello no importó el reconocimiento de la inexistencia o apocrificidad de las operaciones, ni la admisión de una maniobra fraudulenta. Sostiene que dicha conformidad obedeció exclusivamente a que las operaciones habían sido canceladas en efectivo y a las consecuencias fiscales que la Ley 23.345 atribuía a los pagos no bancarizados, invocando el criterio seguido por la Corte Suprema de Justicia en el fallo dictado en la causa “Mera Miguel Ángel” .

Expone que concluida dicha fiscalización, el ente fiscal inició una nueva inspección con el exclusivo objeto de determinar el Impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas No Documentadas respecto de las mismas operaciones y comprobantes previamente cuestionados, sin incorporar nuevos hechos, ni elementos distintos a los ya analizados en el procedimiento anterior.

Se refiere a las erogaciones cuestionadas y señala que, en una presentación realizada durante la fiscalización manifestó que los pagos fueron realizados en efectivo y que “no contaba con un sistema de registro de pagos ni con comprobantes, y que no disponía del detalle de las personas físicas con quienes realizó la operatoria comercial” (sic). Afirma que ello no configura una “salida no documentada”, en tanto las operaciones se encontraban respaldadas mediante facturas electrónicas con CAE vigente e identificación de los proveedores intervinientes, quienes -a su criterio- no podrían ser considerados beneficiarios ocultos o desconocidos en los términos del art. 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Se agravia de la contradicción en la que -según sostiene- incurre el Fisco al considerar, por un lado, que las operaciones observadas resultarían inexistentes o apócrifas y, simultáneamente, pretender gravar una efectiva salida de fondos mediante el instituto de salidas no documentadas argumentando que ello resulta incompatible con la doctrina de los actos propios y convierte al ajuste en arbitrario. Agrega que las eventuales irregularidades atribuidas a los proveedores no pueden generar consecuencias fiscales en su contra, en tanto las operaciones fueron concertadas con sujetos habilitados para emitir comprobantes válidos y registrados como activos ante el ente recaudador, afirmando haber obrado de buena fe y con la diligencia debida.

Cuestiona la procedencia de los intereses resarcitorios, destacando que los mismos carecen de sustento jurídico y resultan improcedentes tanto por su carácter accesorio como por la manifiesta desproporción de su cuantía. Asimismo, afirma que la demora en la determinación del tributo resulta imputable al propio Organismo, ocasionándole un perjuicio probatorio concreto, al tornar imposible la conservación de la documentación vinculada a operaciones realizadas varios años atrás, afectando de ese modo su derecho de defensa. Por otra parte, plantea que la liquidación practicada resulta confiscatoria y violatoria del principio de razonabilidad, lo que excede toda finalidad meramente resarcitoria y los convierte en una sanción encubierta, afectando los principios de legalidad y proporcionalidad. Ello así, argumenta que la demora del Organismo le impidió acceder a distintos regímenes de regularización y condonación de intereses, generando -a su criterio- una situación de desigualdad respecto de otros contribuyentes.

Asimismo plantea la improcedencia de la multa aplicada en los términos del art. 46 de la ley de rito fiscal sosteniendo que no se encontraría acreditado el dolo requerido para la configuración de la infracción, y destaca la conducta colaborativa asumida durante la fiscalización. Sostiene que la resolución carece de adecuada motivación, afirmando que el silencio del contribuyente no puede interpretarse como reconocimiento tácito de los hechos imputados ni suplir la falta de acreditación del elemento subjetivo exigido por la figura infraccional. Alega que las consecuencias fiscales aplicadas sobre las mismas operaciones resultarían violatorias del principio non bis in ídem e invoca la existencia de un error excusable, afirmando que actuó de buena fe al operar con

proveedores habilitados por el propio Fisco. En subsidio, para el caso de una solución adversa, solicita que se decrete la condonación de la multa conforme lo previsto en los regímenes de regularización vigentes durante el periodo en que pudo haberse adherido.

Finalmente, cita jurisprudencia en sustento de su postura. Acompaña prueba documental y ofrece prueba pericial contable y solicita se deje sin efecto la determinación practicada, con costas al Fisco Nacional. Hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante IF-2026-43172570-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido.

En relación a la excepción de prescripción articulada, sostiene que la misma resulta improcedente por cuanto omite considerar la suspensión de ciento veinte (120) días prevista en el art. 65 de la Ley 11.683 (t.o. vigente y sus modif.). Explica que el plazo para la prescripción correspondiente a los periodos cuestionados operaba, en principio, el 31 de diciembre de 2025, pero la notificación de la Vista efectuada el 3 de noviembre de 2025 suspendió el curso de la prescripción por encontrarse comprendida dentro de los ciento ochenta (180) días previos a su vencimiento. Agrega que la resolución determinativa fue notificada dentro del plazo legal y que la interpretación efectuada por la apelante confunde los conceptos de “prescripción operada” y “plazo próximo a vencer”.

Sobre el fondo de la cuestión, expone que en el marco de la fiscalización, se detectó la utilización de facturas emitidas por contribuyentes incorporados a la base e-Apoc por carecer de capacidad operativa, económica y financiera. Indica que tales comprobantes habrían sido incorporados en los libros contables y las declaraciones juradas de la actora, quien posteriormente conformó los ajustes practicados en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, rectificando las declaraciones juradas correspondientes y regularizando las diferencias, reconociendo de este modo -según refiere-, la improcedencia de los créditos fiscales y gastos computados sobre la base de las facturas cuestionadas.

Señala que con posterioridad, se inició una nueva fiscalización vinculada al Impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas No Documentadas, concluyendo que la actora efectuó erogaciones destinadas a cancelar facturas emitidas por sujetos considerados apócrifos, sin ingresar el gravamen previsto en el art. 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias respecto de tales salidas de fondos. Añade que la impugnación de los pagos no se fundó en una cuestión formal vinculada a los medios de pago previstos en la Ley 25.345, sino más bien a la falta de acreditación material de las operaciones y en la inexistencia de documentación fehaciente que permitiera identificar a los verdaderos beneficiarios de los importes cuestionados.

Afirma que los pagos efectuados en efectivo para cancelar tales facturas constituyen erogaciones sin causa justificada, por lo que considera configurada la figura de beneficiario oculto o desconocido. Destaca que el hecho de que las facturas contaran con CAE vigente no acredita la existencia material de las operaciones ni desvirtúa los indicios reunidos por la fiscalización acerca de la inexistencia real de actividad comercial por parte de los emisores. Resalta que no imputó a la actora incumplimientos ajenos, sino la simulación de operaciones respaldadas mediante comprobantes carentes de autenticidad. Agrega que la recurrente no aportó prueba en sede administrativa que permita acreditar la efectiva realización de las operaciones observadas.

En relación a los intereses resarcitorios, sostiene su procedencia conforme el art. 37 de la ley de rito fiscal, destacando que la mora opera de pleno derecho por el mero vencimiento del plazo para el ingreso del tributo y que la actora no acreditó la existencia de circunstancias que justifiquen su eximición. Asimismo, rechaza los planteos relativos a la confiscatoriedad y a la supuesta desigualdad ante la ley derivada de la imposibilidad de

acceder a los regímenes de moratoria y condonación de intereses y multas, sosteniendo que tales beneficios constituyen medidas excepcionales cuya aplicación depende de las condiciones previstas legalmente.

En cuanto a la multa aplicada, argumenta que la conducta de la recurrente encuadra en la figura de defraudación prevista en el art. 46 de la Ley 11.683, con fundamento en las presunciones establecidas por el art. 47 inc. b) y c) de dicha norma. Señala que la apelante registró en su contabilidad operaciones respaldadas mediante comprobantes apócrifos, disminuyendo indebidamente la materia imponible. Afirma que se encuentran acreditados tanto el elemento objetivo como subjetivo de la infracción, rechazando la configuración de un supuesto error excusable, en tanto la actora no logró acreditar la efectiva trazabilidad del circuito económico.

Por las razones de hecho y de derecho que expone, pide que se rechace la excepción de prescripción, con costas y se confirme la resolución apelada en todas sus partes, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III.- Por PV-2026-52037476-APN-VOCX#TFN se dispone hacer lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional respecto a la prueba pericial contable ofrecida por la actora en el recurso incoado y por PV-2026-56617761-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “D”.

Finalmente, por IF-2026-62789554-APN-VOCX#TFN se pasan los presentes actuados para dictar sentencia.

IV.- Que, previo a todo, corresponde referirse a la excepción de prescripción opuesta en autos respecto de los periodos fiscales 01/2020 y 04/2020.

Que en lo que aquí interesa, la ley de rito fiscal establece que las acciones y poderes del Fisco para determinar obligaciones tributarias, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso de gravámenes (cfr. artículos 56 y 57 ley de rito fiscal).

Que, no resulta controvertido por las partes que el plazo de prescripción comenzó a correr desde el 1° de enero de 2021, debiendo analizarse si durante su curso se produjeron causales suspensivas o interruptivas establecidas por ley.

Que, en tal sentido, la última parte del artículo agregado a continuación del art. 65 de la Ley 11.683 dispuso la suspensión por ciento veinte (120) días del curso de la prescripción cuando se notifique la vista prevista en los arts. 16 y 17 dentro de los ciento ochenta (180) días anteriores al vencimiento del plazo respectivo.

Cabe señalar que le asiste razón al Fisco Nacional en cuanto se da en el caso de autos la suspensión que fija la norma antes citada. Del cotejo de las actuaciones y no siendo objeto de controversia, surge que la vista del art. 17 de la ley de rito, que lleva fecha 3 de noviembre de 2025 (vide IF-2026-43793702-APN-DTD#JGM), es decir dentro de los 180 días corridos anteriores a la fecha en que se produciría la prescripción, circunstancia que produjo la suspensión de su curso por el término de 120 días. Posteriormente, fue dictada la resolución determinativa el 3 de febrero de 2026, cuando aún no se encontraba cumplido el plazo de prescripción.

Ello así y a la luz de la norma analizada, cabe concluir que el Fisco se encontraba facultado para practicar la determinación de oficio cuestionada en autos, correspondiendo rechazar la excepción planteada por la recurrente, con costas.

V.- Que de manera preliminar, cabe 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 y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

Que, conforme surge del Informe Final de Inspección (embebido al IF-2026-43790164-APN-DTD#JGM), el cargo tiene su origen en la Orden de Intervención N° 2.014.320, en cuyo marco se analizaron operaciones respaldadas por los contribuyentes Tivoli Group, Arexos, Kouston SAS, Zigart SAS, Xpider Group, Karbury SAS, Rotexel, Gerdaux y Lumtech SAS incorporados en la base e-Apoc. Como resultado de dicha fiscalización, la actora rectificó las declaraciones juradas de IVA, disminuyendo los créditos fiscales oportunamente computados, y las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, conformando la impugnación de los gastos asociados a tales comprobantes.

Sin embargo, el Organismo entendió que en aquella actuación no se había analizado la implicancia impositiva derivada de las erogaciones efectuadas para cancelar las operaciones respaldadas por dichos comprobantes, motivo por el cual se dispuso una nueva fiscalización con el objeto de determinar si tales salidas de fondos configuraban un hecho imponible alcanzado en concepto de Salidas No Documentadas .

Que, conforme se desprende de las constancias obrantes en las actuaciones (IF-2026-43791431-APN-DTD#JGM) la actora manifestó que, al momento de realizar los pagos, había verificado la vigencia de los respectivos CAE, que no contaba con un sistema de registración de pagos ni con cuentas corrientes de proveedores y clientes. También indicó no disponer los datos de contacto de las personas con los cuales habría concertado los trabajos involucrados en las operaciones observadas e informó que el saldo de deudas comerciales de los años 2020 y 2021, fue en ambos casos de cero, refiriendo que la totalidad de las facturas con sus proveedores han sido canceladas (IF-2026-43791431-APN-DTD#JGM).

Cabe destacar que la propia actora manifestó expresamente que “no posee comprobantes que acrediten los pagos, ya que fueron realizados en efectivo” (sic). Asimismo, destacó que “respecto de la presentación del aplicativo ‘Salidas No Documentadas’: no fue presentado oportunamente ya que, al contar con la factura física, además de que las mismas están informadas en el Portal AFIP Mis Comprobantes, siendo en el momento de la erogación confirmadas con AFIP con n° de CAE vigente y, haciéndome responsable de la diferencia de IVA y Ganancias, solicito no tomar como salida no documentada estas facturas.” (sic) (IF-2026-43790164-APN-DTD#JGM).

Sentado ello, corresponde señalar que la cuestión debatida en autos radica en determinar si se encuentra acreditada la identidad de quienes habrían percibido los fondos vinculados a las operaciones observadas, a los fines de excluir la aplicación del régimen previsto en el art. 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En tal sentido, si bien la actora sostiene que los pagos fueron realizados a los sujetos consignados en las facturas incorporadas a las actuaciones, lo cierto es que no aportó elementos objetivos suficientes que permitan acreditar de manera fehaciente que dichos fondos hubieran sido efectivamente percibidos por tales proveedores.

Sobre el particular, reviste especial relevancia que durante el proceso de fiscalización la propia recurrente reconoció expresamente que las operaciones fueron canceladas en efectivo, que no conserva comprobantes respaldatorios que acrediten dichos pagos y que tampoco dispone del detalle de las personas físicas con quienes habría llevado adelante la operatoria comercial aquí cuestionada. Tales circunstancias impiden verificar la trazabilidad del circuito económico y dificulta objetivamente determinar quiénes fueron sus receptores.

En este contexto, la sola existencia formal de facturas emitidas a nombre de determinados sujetos no resulta suficiente para tener por acreditado que las sumas abonadas tuvieron efectivamente como destino a tales personas,

especialmente cuando no se acompañaron recibos, constancias bancarias, registros contables complementarios ni ningún otro elemento idóneo que permita corroborar la efectiva percepción de los fondos por parte de los proveedores consignados en la documentación.

No modifica lo expuesto la circunstancia de que los comprobantes contaran con CAE vigente al momento de su emisión. En efecto, la autorización otorgada por el organismo constituye un requisito formal para la validez de la facturación electrónica, pero no acredita por sí misma la efectiva realización de las operaciones ni releva a la apelante de demostrar, cuando ello es controvertido, quiénes fueron los destinatarios de los importes abonados.

Tampoco puede prosperar el agravio vinculado a la supuesta contradicción en la que habría incurrido el Fisco al cuestionar las operaciones observadas y, aplicar el régimen de Salidas No Documentadas, toda vez que el ajuste aquí debatido no se sustenta exclusivamente en la eventual inexistencia material de las operaciones ni en las irregularidades atribuidas a los proveedores involucrados, sino fundamentalmente en la insuficiencia de los elementos aportados para demostrar quiénes fueron los destinatarios de los pagos observados. Por consiguiente, la invocación de la doctrina de los actos propios resulta improcedente, ello por cuanto para que dicha teoría resulte aplicable debe verificarse la existencia de conductas inequívocamente incompatibles entre sí, extremo que no se configura en autos. El ente fiscal no sostiene simultáneamente dos afirmaciones excluyentes, sino que analiza consecuencias tributarias distintas derivadas de un mismo conjunto de hechos, dentro del marco de potestades expresamente previstas por la legislación.

Que, a fin de demostrar la trazabilidad de los pagos dirigidos a los proveedores cuestionados, si bien la actora ofreció oportunamente prueba pericial contable, lo cierto es que su producción fue desestimada.

Que para arribar a tal decisión se tuvo en cuenta que:

a) los puntos ofrecidos estaban dirigidos a la verificación de las facturas cuestionadas y a la constatación de la situación fiscal de los proveedores al momento de emitirse los comprobantes, circunstancias que no versan sobre extremos actualmente controvertidos en autos, toda vez que la procedencia de los ajustes practicados en IVA y en el Impuesto a las Ganancias fueron oportunamente conformados por la propia actora y no forman parte de la controversia sometida a decisión de este Tribunal. En efecto, la circunstancia de que las facturas hubieran sido registradas contablemente o que los proveedores figuraran activos ante ARCA al momento de emitirse los comprobantes no resulta determinante para resolver la cuestión aquí debatida, centrada exclusivamente en la procedencia del régimen de Salidas No Documentadas y, particularmente, en la efectiva identificación de los destinatarios reales de las erogaciones efectuadas;

b) En cuanto al punto vinculado a la existencia de un eventual beneficio fiscal que justifique la aplicación autónoma del régimen previsto en el art. 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, corresponde recordar que dicho instituto no se encuentra dirigido exclusivamente a cuestionar la efectiva realización material de las operaciones, sino fundamentalmente a alcanzar a aquellas erogaciones respecto de las cuales el contribuyente no logra demostrar en forma suficiente el destino de los fondos ni individualizar con certeza a sus verdaderos beneficiarios. En esa línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo en fallos 326:2987 que una salida de dinero debe considerarse carente de documentación no solo ante la ausencia total de respaldo instrumental, sino también cuando la documentación acompañada resulta insuficiente para acreditar la causa de la erogación o determinar quién recibió efectivamente los fondos involucrados. Por su parte, este Tribunal ha señalado que el instituto de Salidas No Documentadas constituye un tributo de características particulares o “siu generis” que lo distingue del impuesto a la renta tradicional, en tanto configura una obligación autónoma, de naturaleza instantánea y de estructura real. Asimismo, se ha señalado que dicho régimen opera como una penalidad que

recae sobre quien ha efectuado una erogación careciendo de documentación apta para acreditar adecuadamente la causa del gasto y la identidad de su verdadero beneficiario (conf. Sala C, “Radio Emisora Cultural S.A.”, sentencia del 24/06/1998 y conf. Corte Suprema de Justicia de la Nación, “La Segunda Aseguradora de Riesgos del Trabajo S.A.”, sentencia del 12/09/2023);

c) respecto al punto dirigido a que los peritos dictaminaran sobre la razonabilidad y proporcionalidad de los intereses resarcitorios liquidados, corresponde advertir que la apelante no precisó concretamente cuáles serían los índices, parámetros técnicos o tasas de referencia sobre cuya base debería efectuarse la comparación pretendida respecto de los intereses resarcitorios liquidados, limitándose a solicitar una evaluación genérica de razonabilidad y proporcionalidad, extremo que carece de la precisión técnica necesaria para habilitar válidamente la producción de la medida pericial solicitada; y

d) finalmente, en relación con la estimación del eventual impacto económico de la pretensión fiscal sobre la capacidad contributiva del recurrente, considerando la sumatoria de impuesto, intereses y multa, corresponde señalar que no resulta tarea propia del perito expedirse acerca del eventual impacto de la pretensión fiscal sobre la capacidad contributiva del recurrente, toda vez que la medida propuesta no se encuentra orientada a verificar hechos contables concretos ni extremos técnicos susceptibles de comprobación pericial, sino que persigue una valoración que excede el ámbito técnico contable.

Que la existencia de pagos realizados por otros medios distintos de los previstos en la ley 25.345 constituye un serio indicio que permite poner en duda la existencia de las operaciones respectivas, y obliga al interesado a aportar la prueba detallada de ellas y en el caso no solo no se demostró que las operaciones existieron sino que tampoco logró acreditar la identidad del/los verdadero/s beneficiario/s de los pagos realizados. Y es precisamente sobre este aspecto donde la prueba ofrecida en autos aparece insuficiente. Por ello, contrariamente a lo invocado por la actora, el criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la sentencia dictada el 19 de marzo de 2014 en los autos "Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-1) c/ DGI”, resulta inaplicable en autos.

Cabe recordar que 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 las reseñas efectuadas 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 confirmar el ajuste en el impuesto por Salidas no Documentadas.

VI.- Que, resta referirse a la liquidación de accesorios practicada en el acto determinativo.

Que no puede soslayarse que los intereses intimados constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, “la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”. En consonancia, la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de estos accesorios. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Citibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, externas al deudor que deben ser restrictivamente analizadas, resaltando que la imposición de intereses es ajena a normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

Que, no puede válidamente sostenerse que la demora en el dictado de la determinación recurrida resulte suficiente por si sola para enervar la procedencia de los accesorios reclamados, máxime cuando la recurrente no logró

acreditar concretamente de qué modo dicha circunstancia habría afectado el ejercicio de su derecho de defensa, como alega, además de las actuaciones labradas en sede administrativa no surge que el accionar fiscal se hubiera extendido en el tiempo sin razón aparente. En efecto, las manifestaciones formuladas en torno a las dificultades probatorias derivadas del transcurso del tiempo resultan insuficientes para desvirtuar la legitimidad de los intereses liquidados, particularmente frente a la ausencia de elementos objetivos que permitan tener por acreditada una imposibilidad material concreta de aportar la documentación o información requerida.

Por otra parte, tampoco se advierte configurada la alegada confiscatoriedad o irrazonabilidad de los intereses liquidados, toda vez que la mera invocación de que el monto de los accesorios supera porcentualmente el capital reclamado no resulta suficiente para demostrar, por si sola, la afectación de garantías constitucionales, particularmente cuando la liquidación practicada responde a la aplicación de tasas fijadas conforme la normativa vigente durante los periodos involucrados. Además, como se dijera, la prueba ofrecida no era idónea a tales fines.

Que, debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes, pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. "Arcana Orazio" del 3/7/84 y "Marthay, Jorge" del 6/6/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato, aplicando las resoluciones vigentes. A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283).

Por otro lado, en lo que hace al planteo relativo a la imposibilidad de acceder a eventuales regímenes de regularización o condonación de intereses tampoco puede prosperar. Que la eventual adhesión a regímenes, además de encontrarse supeditada al cumplimiento de las condiciones y requisitos previstos en la normativa correspondiente, tratándose de beneficios de carácter excepcional como es el caso de una condonación, la mera invocación de una hipotética posibilidad de acogimiento no resulta suficiente para desvirtuar la procedencia de los intereses liquidados. Que la decisión de adherirse o no a un régimen donde se previera algún beneficio tributario corresponde al contribuyente, quien pudo hacerlo aún durante el transcurso de la fiscalización -vg. una vez cursada la correspondiente prevista-, siendo ello una opción del propio recurrente.

Ello así, procede confirmar la liquidación de accesorios efectuada en el acto determinativo.

VII.- Por último, y de acuerdo a lo decidido precedentemente, corresponde analizar los agravios vertidos con relación a la multa aplicada en el acto apelado, en los términos de los arts.46 y 47 inc. b) y c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones “declaraciones engañosas” u “ocultación maliciosa”, utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL”, sentencia del 9/09/2014).

Que los elementos tipificantes exigidos en la faz infraccional de la ley 11.683 se han cumplido en autos; esto es “la omisión del pago de un impuesto” (el de las salidas no documentadas) mediante la falta de presentación de

una declaración jurada (ello en virtud de lo dispuesto por la Resolución General AFIP 4433/2019 (B.O. 28/02/2019) y la aplicación del art. 15 de la ley de procedimiento tributario).

Que, en cuanto al elemento subjetivo requerido, en el dictamen jurídico que obra agregado en las actuaciones administrativas (IF-2026-43791599-APN-DTD#JGM) a fin de que meritúe si la conducta desplegada por el contribuyente encuadra en las previsiones de los tipos penales contemplados en el Régimen Penal Tributario vigente, señala que "**...** el encartado presentó las declaraciones juradas de IVA y del Impuesto a las Ganancias por los ejercicios fiscales 2020 y 2021, las cuales resultaron engañosas, toda vez que computó crédito fiscal y gastos improcedentes originados en supuestas operaciones celebradas con proveedores apócrifos, las que implicaron también erogaciones de fondos no justificadas que determinaron Salidas no Documentadas en los ejercicios fiscales 2020 y 2021, con incidencia penal en el ejercicio 2021. En consecuencia no ingresó el impuesto resultante con relación a dichas salidas de fondos, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 37 y 38 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. No obstante lo expuesto, es preciso señalar que para Salidas no Documentadas del ejercicio fiscal 2020, no se supera la condición objetiva de punibilidad prevista en el Régimen Penal Tributario de la Ley 27.430." En ese sentido, concluye que "el encartado habría orientado su conducta a los fines de evadir el pago de sus obligaciones impositivas, correspondientes Salidas no Documentadas del ejercicio fiscal 2021."

En ese contexto, no resulta suficiente para excluir la configuración de la infracción la invocación genérica de una conducta colaborativa durante el procedimiento de fiscalización, máxime cuando la propia actora reconoció no conservar comprobantes respaldatorios de los pagos cuestionados y no logró identificar adecuadamente a los verdaderos destinatarios de las erogaciones observadas.

Asimismo, tampoco puede prosperar el agravio vinculado a la supuesta falta de motivación del acto sancionatorio, toda vez que de la resolución recurrida surgen expresamente expuestos los hechos que se imputan, las circunstancias valoradas por el ente recaudador y los fundamentos normativos tenidos en consideración para sustentar la aplicación de la multa cuestionada.

Por otra parte, no se advierte vulneración alguna al principio non bis in ídem por la circunstancia de haberse conformado previamente los ajustes practicados en IVA y en el Impuesto a las Ganancias, toda vez que el presente ajuste en concepto de Salidas No Documentadas y la sanción aquí aplicada no recaen sobre idéntico objeto ni responden al mismo fundamento que aquellos ajustes oportunamente regularizados, sino que derivan específicamente -como ya se dijo- de la falta de acreditación suficiente respecto de la identificación de verdaderos beneficiarios de los pagos observados, conforme lo establecido en el art. 40 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Asimismo, el Fisco utiliza para justificar su encuadre el artículo 47 incisos b) y c) de ley 11.683. Allí se establecen presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CNACAF -Sala V-, in re: "Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI").

La alegada buena fe tampoco resulta suficiente para excluir el elemento subjetivo requerido para la procedencia de la sanción, toda vez que la ausencia de constancias relativas a la cancelación de las operaciones observadas y la imposibilidad de identificar a los destinatarios de los pagos observados constituyen circunstancias que no han sido adecuadamente desvirtuadas por la recurrente.

Tampoco puede aceptarse el planteo referido a la existencia de un error excusable. En efecto, la circunstancia de que los proveedores involucrados hubieran figurado formalmente habilitados ante el Organismo no releva al contribuyente del deber de arbitrar los recaudos necesarios para respaldar adecuadamente las operaciones realizadas y acreditar el destino de los fondos, extremo que no logró demostrar en autos.

En consecuencia, habida cuenta que las razones invocadas por la actora no resultan relevantes a los fines de eximirla de sanción, corresponde disponer su confirmación.

VIII.- Que por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. O' Donnell dijo:

I. Por los fundamentos expuestos en el voto de la Vocal Instructora, corresponde rechazar la excepción de prescripción opuesta en relación a los periodos fiscales 1/2020 y 4/2020, sin costas ("Bolland", Fallos 336:70).

II. En cuanto a la cuestión de fondo, adhiero también a la solución propiciada, teniendo para ello en cuenta las constancias obrantes en la causa en función de las medidas procesales adoptadas durante su tramitación. Las costas corresponden a la vencida.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que comparto el relato realizado en el voto de la Vocal Instructora. Asimismo, adhiero a lo resuelto en el Considerando IV, debiendo rechazarse el planteo de prescripción opuesto por el recurrente, sin imposición de costas autónoma en razón de que dicha defensa fue tratada junto con los demás agravios vinculados al fondo de la causa.

II.- Que dado el análisis de los hechos efectuado, adhiero a los fundamentos expuestos para confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

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

III.- 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 <u>único</u> 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 40 de la LIG, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones (artículo 37 del anterior texto ordenado en 1997).

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 40, 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.

IV.- 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 40, son sólo un requisito formal ajeno a la conducta que se está evaluando a los efectos de la aplicación de sanciones.

V.- Sentado ello, se comparte lo expuesto por la Dra. Gómez 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 b) y c) de la ley de rito fiscal, correspondiendo confirmar la multa aplicada.

Del resultado de la votación que antecede, por mayoría; SE RESUELVE:

1°) Confirmar la resolución apelada 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 $483.350.- (pesos cuatrocientos ochenta y tres mil trescientos cincuenta) equivalente a 4,93 (cuatro con 93/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $1.208.376.- (pesos un millón doscientos ocho mil trescientos setenta y seis) equivalente a 12,32 (doce con 32/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°1352/2026 (9/6/2026) 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 los montos regulados no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.26 12:03:26 -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: 2026.06.26 15:04:36 -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: 2026.06.26 16:29:49 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.26 16:29:50 -03:00