República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-68904380-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 16 de Julio de 2026

Referencia: EX-2025-102375624- -APN-SGAI#TFN y sus acum. EX-2025-102386123- -APN-GAI#TFN y EX-2025-102381198- -APN-SGAI#TFN; BEST TECH SRL ; 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-2025-102375624- -APN-SGAI#TFN y sus acumulados EX-2025-102386123- -APN-GAI#TFN y EX-2025-102381198- -APN-SGAI#TFN, caratulados “BEST TECH SRL s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I-Mediante RE-2025-102375209-APN-SGAI#TFN, RE-2025-102385623-APN-SGAI#TFN y RE-2025-102380766-APN-SGAI#TFN, se interponen recursos de apelación contra tres resoluciones por la Dirección Regional Centro II del Fisco Nacional, dictadas con fecha 21 de agosto de 2025.

Por la primera de ellas, se determinó de oficio el IVA por los períodos 12/2018 a 12/2020, reclamando gravamen a ingresar más accesorios y se impone una multa con relación a los períodos 12/2018 a 8/2019 y 9 a 12/2020, en los términos de los artículos 46 y 47 inciso c) de la ley de rito fiscal, graduada en tres tantos del tributo atribuido como dejado de ingresar. En cuanto a los períodos 9/2019 a 8/2020, se hace reserva de aplicar sanción en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley Penal Tributaria (vide RE-2025-102375368-APN-SGAI#TFN).

Por su parte, en la siguiente resolución , se ajustó el Impuesto a las Ganancias por los períodos 2019 a 2021, intimando tributo a ingresar con más los intereses resarcitorios y se difiere la imposición sanciones atento lo previsto en el Régimen Penal Tributario (vide RE-2025-102385767-APN-SGAI#TFN).

Finalmente, en el último acto recurrido, se determinó el Impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas no documentadas por erogaciones efectuadas en los períodos 12/2018 a 8/2019 (ejercicio anual 2019); 09/2019 a 8/2020 (ejercicio anual 2020); y en los períodos 9 y 12/2020 (ejercicio anual 2021), intimando saldos a ingresar con más accesorios y se aplica una multa por los períodos 9 y 12/2020 sustentada en los artículos 46 y 47 inciso c) de la ley de rito fiscal, equivalente a tres veces el tributo endilgado como evadido. Con relación a los períodos 12/2018 a 8/2019 y 09/2019 a 8/2020 se difirió la imposición de sanciones en virtud de lo dispuesto por la Ley

Penal Tributaria (vide RE-2025-1023809344-APN-SGAI#TFN).

Plantea previo a todo la nulidad con fundamento en que desde las vistas conferidas en los términos del artículo 17 de la ley de rito fiscal, se observa la falta de fundamento en las impugnaciones efectuadas tanto en lo que respecta a los antecedentes de hecho como a los de derecho, lo que para la actora implica una seria restricción del derecho de defensa en juicio. Concluye que ante ausencia de causa y de debida motivación, debe hacerse lugar al planteo efectuado.

En cuanto a la impugnación de proveedores, resalta que si el Fisco descubre tardíamente la condición de proveedor apócrifo de cualquier contribuyente, luego de haberlo legitimado para emitir facturas, tal circunstancia no puede serle atribuida a la sociedad recurrente. Destaca que cumplió con todas las obligaciones que tenía a su cargo, que tenía una relación continuada con los proveedores cuestionados y, por ende, eran procedentes los efectos tributarios otorgados a las operaciones con aquellos. Pone de relieve que no cuenta con herramientas jurídicas que lo faculten más allá de controlar la formalidad de las facturas y cumplir con los medios de pago, además de tener vedado el acceso a información fiscal de los apuntados proveedores atento el secreto fiscal previsto en la ley de rito fiscal.

Por los argumentos que desarrolla y la prueba que ofrece, solicita que se revoquen los actos apelados, con costas y deja planteado el caso federal.

II- En los IF-2025-126392574-APN-DTD#JGM, IF-2025-123120081-APN-DTD#JGM e IF-2025-133492066-APN-DTD#JGM obran escritos de contestación del Fisco Nacional.

En forma preliminar pide que se rechace la nulidad opuesta en tanto sostiene que los actos apelados cumplen con los requisitos exigidos por la ley de procedimientos administrativos y la ley de procedimiento tributario. Asimismo, solicita que se impongan las costas por dicha incidencia.

Aduce que partiendo de la base que el contribuyente no aportó pruebas que avalen su posición y dado que no explicó las circunstancias que rodean al caso, considera que los proveedores objetados no efectuaron las operaciones en cuestión, negándole valor probatorio de las facturas que respaldan las operaciones cuestionadas.

En relación a la liquidación de intereses dice que el recurrente no se agravió ni acreditó que la mora en el ingreso de sus obligaciones fiscales no le fuera imputable, por lo que pide que se disponga su confirmación.

En cuanto a las sanciones aplicadas en la resolución determinativa de IVA y Salidas no Documentadas, destaca que la utilización de facturas apócrifas obedeció a maniobras de defraudación, precisando que se encuentran acreditados los elementos material y subjetivo requeridos para la configuración de la infracción del artículo 46 de la ley de rito que le fuera endilgada en esos actos apelados.

Se opone a la producción de prueba y por las razones de hecho y de derecho que expone, pide que se confirmen los actos apelados en todas sus partes, con costas y deja planteado el caso federal.

III- Que por IF-2025-129248561-APN-VOCX#TFN e IF-2026-32922760-APN-VOCX#TFN lucen las resoluciones por las que esta Sala “D” dispuso aceptar la acumulación de los EX-2025-102386123- -APN-SGAI#TFN y EX-2025-102381198- -APN-SGAI#TFN que originalmente tramitaran por ante las Vocalías de la 5° y 3°. Nominación al expedientete de referencia.

Mediante PV-2026-36738639-APN-VOCX#TFN se hace lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional a

la prueba ofrecida por la actora.

Por PV-2026-40487647-APN-VOCX#TFN se eleva la causa a conocimiento de la Sala “D” y finalmente por IF-2026-68742831-APN-VOCX#TFN pasan los autos a sentencia.

IV- Que en primer lugar corresponde expedirse acerca de la excepción de nulidad articulada por la recurrente, con sustento en que los actos apelados y las actuaciones en las que se sustentan, carecen de fundamento y causa.

Que del cotejo de las actuaciones no se advierte en el caso, que las resoluciones carezcan de fundamentación ni que la decisión adoptada sea arbitraria o que el procedimiento se haya visto viciado, dado que dichos actos fueron dictados por autoridad competente y se basan en antecedentes de hecho y de derecho que justificaron su emisión. Por esta razón, los argumentos vertidos como fundamento de la nulidad intentada, resultan ser una mera discrepancia con el criterio fiscal lo que, en realidad, integra el fondo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver.

Que “la nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí misma, es decir, no tiene existencia autónoma, dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de las formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte, principio que se sintetiza en la máxima “no hay nulidad por la nulidad misma”, receptado en el art. 172 del Cód. Procesal Civil y Comercial de la Nación” (cfr. Sala V de la CNACAF, Sala V in re “Sosa Mirta Elena”, sentencia del 4 de junio de 1997).

En tal sentido corresponde desestimar la excepción de nulidad impetrada en los escritos recursivos, con costas.

V- Que ello así, procede dirimir si las determinaciones efectuadas se ajustan o no a derecho.

Que, conforme surge de los antecedentes, la recurrente es una sociedad de responsabilidad limitada cuya actividad principal es “Venta al por menor de equipos periféricos, accesorios y programas informáticos” (vide Informe Final de Inspección agregado a fs. 212/240 del IF-2025-123107260-APN-DTD#JGM). Que como consecuencia de las tareas realizadas por la fiscalización, se impugnó el crédito fiscal (períodos 12/2018 a 12/2020) y el cómputo de gastos (periodos 2019 a 2021) derivado de operaciones consideradas apócrifas; además se consideró que tales erogaciones tenían como respaldo comprobantes carentes de sinceridad, por lo que se determinó el gravamen en concepto de Salidas no Documentadas por erogaciones efectuadas en los períodos 12/2018 a 8/2019 (ejercicio anual 2019); 09/2019 a 8/2020 (ejercicio anual 2020); y en los períodos 9 y 12/2020 (ejercicio anual 2021),

Ello así, las operaciones supuestamente celebradas y cuestionadas en los actos determinativos se atribuyen respecto a los proveedores: Contreras Carlos Alberto, Distri Argent S.A.S., Gestión Demuzzi S.A.S., Gold Silver S.A.S., González Construcción S.A.S., González Cristián Nahuel, González Fiorella Ailén, González José Emanuel, Ibáñez Cristian Alejandro, Management Pereira S.A.S., Metalúrgica Eningis, Metalúrgica Lautaro, Muñoz Antonella Celeste, Nini Ezequiel Eduardo, Nini Johana Soledad, Rondán Lucas Ezequiel, Saba Valeria Noemí, Servi y Com. S.A.S., Valdez Oscar Javier.

VI - 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).

Que la recurrente centra sus agravios en que al momento de celebrarse las operaciones discutidas, los proveedores

se encontraban validados por el Organismo, y que los insumos y servicios efectivamente existieron. Asimismo, indica que las irregularidades detectadas por la administración durante la fiscalización no pueden ser imputables a su parte, el cual actuó con buena fe al momento de contratar.

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 computo 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).

Que en el caso los proveedores referidos tienen como rasgo común que carecen de consistencia económica, operativa y/o financiera (vide en tal sentido informes individuales de los presuntos proveedores agregados en los archivos adjuntos al IF-2025-123106890-APN-DTD#JGM e IF-2025-123107260-APN-DTD#JGM), circunstancias que no pueden calificarse como meros incumplimientos formales de terceros y por lo tanto tal incapacidad fáctica para desarrollar las actividades facturadas impide considerar a los pretendidos proveedores 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 como es que carecen 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.

A su vez existen otras inconsistencias que no pueden ser pasadas por alto. Según surge de las actuaciones que algunos proveedores declaran desarrollar múltiples actividades comerciales distintas entre sí (vg. Ibáñez Cristian Alejandro, Gestión Demuzzi S.A.S) o que los conceptos facturados resultan totalmente disimiles a lo declarado; además, en el caso de González Construcción S.A.S, luce inscripto en la actividad “Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales”, no obstante se verifican facturas emitidas en concepto de venta de jabón, shampoo, cablemodem, palos de quebracho y reparación de motor de Mercedes Benz, entre otros conceptos (vide fs. 142/143 IF-2025-123106890-APN-DTD#JGM). En cuanto a la Sra. Antonella Celeste Muñoz se observa que se encontraba inscripta en tres actividades: “Servicios Empresariales N.C.P.”; “Servicios de Comida N.C.P.”; “Venta al por mayor, consignación de alimentos, bebidas y tabaco N.C.P.” mientras que el organismo detectó que en su facturación existían conceptos, entre otros, como “rodilleras estabilizadoras”; “servicios de ingeniería”; “publicidad en medios gráficos y radiales” (vide fs. 161 del IF-2025-123106890-APN-DTD#JGM). Estas discordancias se encuentran también presentes con relación a los pretendidos proveedores Johana Soledad Nini , Valeria Noemí Saba, Fiorella Ailén González y Oscar Javier Valdez (vide fs. 161, 170, 181 y 195 del IF-2025-123106890-APN-DTD#JGM y 203 del IF-2025-123107260-APN-DTD#JGM). Frente a lo expresado, no puede soslayarse que las anomalías apuntadas constituyen indicios relevantes para impugnar la materialidad de las operaciones con estos proveedores (criterio CSJN, in re “Stop Car SA (TF 26815-I) c/DGI”, sentencia del 21 de agosto de 2013).

También debe destacarse que, con relación a los Sres. Carlos Alberto Contreras y José Emanuel González, ambos reconocieron haber cedido sus datos tributarios terceros, manifestando en el primer caso que fue a los fines de obtener una obra social, mientras que el Sr. González reconoció haber cobrado una retribución al respecto. Asimismo, en lo que hace al Sr. Contreras, surge también del informe particular efectuado que no sólo desconoció todo lo facturado a su nombre sino que también señaló que su único ingreso era producto de sus tareas en relación de dependencia (vide fs. 124 del IF-2025-123107260-APN-DTD#JGM).

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

Si bien en sus recursos, 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 -a su entender- su diligencia, 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. En tal sentido, la mera consulta para conocer si los proveedores estaban incluidos en la Base Apoc, no valida por sí solo que los bienes y/o servicios facturados hayan existido en realidad.

Por otro lado, la recurrente no se adentró específicamente en los motivos de impugnación de la operatoria con cada proveedor. Nótese que la única prueba que ofrece es una pericia contable cuyos puntos están dirigidos a obtener datos que ya surgen de los antecedentes administrativos (vg. Detalle de facturas obervadas, sin la mercadería fue incorporada a la empresa y si es similar a la vendida), además de pedir que los expertos emitieran su opinión acerca de la veracidad de las operaciones cuestionadas, tema éste que excedería la función de un perito y que nada aporta acerca de si los proveedores objetados han sido verdaderamente quienes realizaron las operaciones bajo examen, ni acerca del circuito de pagos. Por tal motivo es que no se admitió la producción de tal probanza.

Cabe puntualizar que la administración fiscal desplegó una minuciosa tarea que le permitió acreditar la falta de vinculación de los comprobantes aportados por la recurrente con los proveedores que figuran en ellos. Tampoco se logró acreditar la veracidad de las negociaciones de manera concreta con relación a los proveedores ni la existencia de éstos o su capacidad operativa para llevar a cabo las transacciones atribuidas; ello contrastado con fundamentos expuestos en los actos cuestionados, respecto cada uno de los proveedores mencionados, donde se exhiben concretos y puntuales extremos de hecho que, en definitiva, no fueron debidamente desvirtuados.

Que, resulta pertinente recordar que, en lo que aquí interesa, la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver con fecha 10 de marzo de 2015 la causa “Ferretti, Félix Eduardo”, respecto a la procedencia del cómputo del crédito fiscal, expresó -en lo que aquí interesa- : "Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. en 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 ...". Resulta claro que la norma transcripta subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto -en el caso- de los vendedores de los bienes, extremo que aquí no se cumple, pues la actora no ha logrado probar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones adjudicadas.

En virtud de la falencia en demostrar la materialidad de las operaciones invocadas y al no existir elemento idóneo alguno con relación a los costos incurridos, no corresponde la deducción de gastos efectuada por la apelante en el Impuesto a las Ganancias.

Ello así, corresponde confirmar el ajuste sobre el cómputo del crédito fiscal de IVA como también admitir el criterio seguido por el ente fiscal para impugnar el gasto declarado por la actora en el Impuesto a las Ganancias.

VII- Que resta referirse al ajuste propiciado en el acto determinativo de Salidas no Documentadas.

Con la reforma operada por la ley 27.430 (B.O. 29 de diciembre de 2017) aplicable a los períodos determinados, el artículo 40 de la ley del Impuesto a las Ganancias quedó redactado de la siguiente manera “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" (Radio Emisora Cultural SA, 9/11/2000).

En tal sentido, 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), pronunciándose en igual sentido 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 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 la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la falencia de la documentación que respalda la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar 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 Salidas no Documentadas.

VIII- Que, sobre los intereses resarcitorios intimados, cabe recordar que éstos 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.

Que 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 este tipo de intereses. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma -art. 37 de la ley de rito- permite descartar sin más los agravios expuestos por los recurrentes. (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Que en esta línea, 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 y externas al deudor que deben ser restrictivamente analizadas, resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual debe descartarse la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

Ello así, no acreditándose causal alguna que justifique la eximición de accesorios, corresponde confirmar las liquidaciones de intereses practicadas en los actos apelados.

IX- Que por último, corresponde dar tratamiento a las sanciones aplicadas con sustento en el artículo 46 de la ley de rito, esto es respecto al IVA por los 12/2018 a 8/2019 y 9 a 12/2020 y Salidas no documentadas por los períodos 9 y 12/2020.

1.-En primer lugar y en cuanto a la procedencia de imponer sanciones por Salidas no Documentadas, cabe poner de resalto que virtud de los puntos precedentes se resolvió que la actora efectuó erogaciones de dinero correspondientes a operaciones cuya autenticidad no probó.

Que para el pago del tributo en concepto de Salidas no Documentadas debe tomarse en consideración lo establecido por la Resolución General AFIP 4433/2019 (B.O. 28/02/2019). Puntualmente su artículo 2° indica que la determinación del citado gravamen se efectuará sobre la base de una declaración jurada confeccionada a través del servicio denominado “Salidas no Documentadas” disponible en el sitio Web institucional, debiendo informarse la fecha y el importe de cada erogación, entre otros. Asimismo el artículo 3 indica que la presentación de la declaración jurada e ingreso del saldo resultante, se efectuará por períodos mensuales y deberá cumplirse hasta el día 15 del mes inmediato siguiente, al período que se informa.

En efecto, dicha norma dispone “forma” y “plazo” del ingreso de Salidas no Documentadas dentro de las facultades reglamentarias correspondientes y sin exceso alguno, toda vez que no se establece ningún hecho imponible, el cual –atendiendo al principio de reserva de ley en materia tributaria- se encuentra definido por la ley del Impuesto a las Ganancias.

Por lo tanto, el ingreso de Salidas no Documentadas debió efectuarse siguiendo las pautas consagradas en la RG 4433/2019, lo que no fue cumplido por Best Tech S.R.L.

Por ello, cabe concluir 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 las norma general mencionada y la aplicación del art. 15 de la ley de procedimiento tributario).

2.- Sentado ello, cabe recordar que sobre el art. 46 de la ley de rito, la Sala IV de la Alzada in re “MG Promociones SRL” (sentencia del 9/09/2014) ha dicho que: “... la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.683 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b- un error de la víctima del ilícito; y c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.”

Asimismo, el Fisco utiliza para justificar su encuadre el artículo 47 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”). En el caso concreto –según el Fisco- existió la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas en virtud del art. 47 inc. c) esto es que la inexactitud de los elementos documentales proveniente de una manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.

Sentado ello, del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales.

En este caso concreto y en contraposición a lo sostenido por la recurrente, el Fisco ha demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes que mediante la inspección efectuada se detectó la utilización de comprobantes carentes de sinceridad, por las que computó – en lo que aquí interesa- crédito fiscal indebido en IVA, todo ello manifiestamente distante de lo previsto por la normativa de tal gravamen, conforme da cuenta el correspondiente ajuste practicado por el organismo recaudador. Finalmente, cabe destacar que la recurrente no acreditó ninguna circunstancia que la eximiera de responsabilidad por dichas inconsistencias.

3.- Ello así, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito y atento los elementos expuestos en los actos determinativos y reproducidos en el presente, focalizando en la inexistencia de aporte de respaldo documental de las operaciones invocadas, debe concluirse que no existen en el caso concreto constancias que justifiquen una reducción de graduación para las sanciones aplicadas, correspondiendo su confirmación.

X.- Por lo expuesto, voto por rechazar la excepción de nulidad opuesta por la actora, con costas y confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Adhiero al voto de la Vocal Instructora, sustancialmente por los fundamentos allí expresados, salvo respecto de la imposición de las costas por la defensa nulidad que entiendo no corresponden en virtud de la jurisprudencia adoptada por la Corte Suprema Justicia de la Nación al fallar en "Bolland", Fallos 336:70.

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 IV.-, la misma debe ser rechazada, sin imposición de costas autónoma en razón de que la misma fue tratada junto con los demás agravios vinculados al fondo de la causa.

III.- Que en lo que se refiere a la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas, estimo conveniente efectuar las siguientes precisiones.

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

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

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 40, 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. 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 inciso 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 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 $592.665 (pesos quinientos noventa y dos mil seiscientos sesenta y cinco) equivalente a 5,92 (cinco con 92/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $1.481.662 (pesos un millón cuatrocientos ochenta y un mil seiscientos sesenta y dos) equivalente a 14,79 (catorce con 79/100) 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 el Expediente número EX-2025-102375624--APN-SGAI#TFN, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°1718/2026 de fecha 13/07/2026 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $1.359.125 (pesos un millón trescientos cincuenta y nueve mil ciento veinticinco) equivalente a 13,57 (trece con 57/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $3.397.812 (pesos tres millones trescientos noventa y siete mil ochocientos doce) equivalente a 33,92 (treinta y tres con 92/100) 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 el Expediente que originalmente llevará el número EX-2025-102386123--APN-SGAI#TFN, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N° 1718/2026 de fecha 13/07/2026 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $960.076 (pesos novecientos sesenta mil setenta y seis) equivalente a 9,58 (nueve con 58/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $2.400.189 (pesos dos millones cuatrocientos mil ciento ochenta y nueve) equivalente a 23,96 (veintitres con 96/100) 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 el Expediente que originalmente llevará el número EX-2025-102381198- -APN-SGAI#TFN, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N° 1718/2026 de fecha 13/07/2026 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

5°) Se hace constar que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.07.15 13:46:32 -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: 2026.07.15 14:52:52 -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: 2026.07.16 08:20:11 -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: 2026.07.16 08:20:12 -03:00