República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-28236540-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 18 de Marzo de 2026

Referencia: SENTENCIA / Expediente N°: EX-2021-108415608- -APN-SGAI#TFN caratulado: " POTENCIA EXPORTADORA S.A

En la Ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Laura Amalia GUZMÁN (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro PORPORATTO (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Viviana MARMILLÓN (Vocal Subrogante de la Primera Nominación) a fin de resolver el Expediente N°: EX-2021-108415608- -APN-SGAI#TFN caratulado: " POTENCIA EXPORTADORA S.A";

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que mediante IF-2021-108415525-APN-DTD#JGM, la recurrente interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 96/2021 (DV R2II), por la cual se determinó de oficio su obligación frente al Impuesto a las Ganancias –Salidas No Documentadas- correspondiente a los períodos fiscales 08/2015 a 01/2017, 05/2017 y 07/2017 a 09/2017, con más intereses resarcitorios.

Asimismo, se aplicó multa con sustento en el art. 46 de la ley 11.683 –t.v- por los periodos fiscales 5/2017 y 7/2017 a 9/2017 y se difirió -conforme a lo previsto en el artículo 20 de la Ley N.º 27.430-, por los periodos 8/2015 a 1/2017.

En primer término, plantea la nulidad del acto administrativo impugnado, con fundamento en la ausencia de causa (artículo 14, inciso b), de la Ley N.º 19.549). A su entender, la resolución en crisis adolece de un adecuado sustento fáctico y jurídico, por cuanto se ha basado en pruebas deficientes, presunciones no acreditadas y valoraciones subjetivas efectuadas por el órgano fiscal interviniente.

En respaldo de su postura, cuestiona que la Administración haya considerado como apócrifos determinados comprobantes emitidos por cuatro proveedores, sin haber agotado los medios razonables de verificación de domicilio o existencia efectiva de los mismos, omitiendo incluso los mecanismos supletorios previstos en el artículo 100 de la Ley N.º 11.683, como las notificaciones por edictos. Alega, además, que la falta de localización posterior de los proveedores no puede, por sí sola, desvirtuar la realidad de las operaciones comerciales documentadas, sobre todo cuando –según

entiende- los servicios fueron efectivamente contratados, prestados y registrados contablemente, en el marco de una expansión operativa de la empresa motivada por el incremento de la demanda.

Dentro de sus argumentos, cuestiona la aplicación del régimen de salidas no documentadas contemplado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Aduce que el mismo resulta improcedente en tanto las erogaciones observadas cuentan con comprobantes válidos emitidos por sujetos habilitados, y que la sola inclusión de los proveedores en bases de datos como e-Apoc, o la falta de cumplimiento fiscal por parte de éstos, no resulta suficiente para desvirtuar la legitimidad de los comprobantes ni transferir la carga probatoria al contribuyente.

Por otra parte, sostiene que las actuaciones administrativas se fundan en hechos ajenos, atribuibles a terceros proveedores, y que se ha incurrido en una indebida imputación por efecto reflejo, sin haber sido convocada como parte en los procedimientos determinativos seguidos contra dichos terceros, circunstancia que —según afirma— vulnera el debido proceso legal y el derecho de defensa consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional, conforme doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Rebate la aplicación del artículo 46 de la ley 11.683 en tanto considera que la misma no resulta aplicable.

Finalmente, y de manera subsidiaria, solicita que —en caso de no acogerse favorablemente el recurso— se limite el cómputo de intereses resarcitorios hasta la fecha de decreto de quiebra (14/11/2019), en virtud de lo dispuesto en el artículo 129 de la Ley N.º 24.522, por cuanto la resolución determinativa impugnada los calcula indebidamente hasta octubre de 2021, en abierta contradicción con la normativa concursal vigente.

Cita jurisprudencia en abono de su tesis.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a IF-2022-120155059-APN-DTD#JGM obra la contestación del Fisco Nacional que, por las razones de hecho y derecho que invoca, solicita se dicte sentencia rechazando la repetición peticionada, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que en forma preliminar, corresponde señalar que mediante la providencia de fecha 20 de abril de 2023 (v. PV-2023-44253198-APN-VOCII#TFN) se resolvió desvincular al representante legal de la fallida POTENCIA EXPORTADORA S.A. y a su apoderado, por carecer de legitimación procesal activa para continuar interviniendo en las presentes actuaciones, conforme lo establece el artículo 110 de la Ley N.º 24.522, norma que limita dicha legitimación a supuestos excepcionales que no se configuran en el caso de autos.

Asimismo, se intimó a la sindicatura a asumir la representación procesal de la fallida, bajo apercibimiento de poner en conocimiento del juez del concurso el eventual incumplimiento, disponiéndose, además, la apertura de la causa a prueba.

Frente a ello, la Síndico, Cdra. Rosa Liliana Pinelli, manifestó la improcedencia de la normativa

aplicable en autos, argumentando que, tratándose de un recurso de apelación deducido por la fallida contra una resolución determinativa del Fisco Nacional, su intervención debía quedar sujeta a las instrucciones del juez del concurso.

Mas, allá de la queja de la Síndico, este Tribunal consideró que su planteo no era procedente, pues el mismo reposaba en la aplicación del denominado “fuero de atracción”, que no resulta aplicable en supuestos como el de autos, en los que se tramita un recurso previsto en el artículo 76, inciso b), de la Ley N.º 11.683, conforme ha sido resuelto reiteradamente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, argumentos estos que llevaron a la suscripta a ratificar lo decidido mediante la citada providencia (PV-2023-44253198-APN-VOCII#TFN. (v. PV-2023-65264763-APN-VOCII#TFN).

Aclarado ello, y ante la inactividad procesal por la síndico respecto de las medidas probatorias ordenadas, este Tribunal resolvió, mediante providencia PV-2024-138422939-APN-VOCII#TFN, dar por decaído el derecho a producir la prueba pericial contable y tener por desistido el ofrecimiento de la prueba testimonial.

Mediante la PV-2026-18678290-APN-VOCII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “A” y finalmente, pasaron a sentencia.

IV.- Que, en primer lugar, corresponde señalar que los agravios vinculados con la alegada ausencia de causa no resultan atendibles. En efecto, del acto impugnado surgen con claridad los hechos y el derecho en que se sustenta, así como las razones que llevaron al juez administrativo a su dictado.

En tal sentido, tanto la resolución que confirió vista de las actuaciones como aquella aquí cuestionada se encuentran debidamente fundadas y motivadas. Los agravios de la recurrente se dirigen más bien a expresar su disconformidad con las conclusiones alcanzadas por la autoridad administrativa que a demostrar una ausencia real de fundamentos.

Es dable advertir que el organismo fiscal expuso los hechos que tuvo en cuenta para arribar a la determinación recurrida y expuso el derecho en el que se funda. En definitiva, los argumentos de la actora guardan mayor relación con la discusión sobre la procedencia del ajuste practicado que con una supuesta falta de causa, objeto, motivación o finalidad del acto, cuestiones que serán examinadas en la etapa procesal pertinente. Máxime cuando la propia recurrente pretende sostener la nulidad invocada a partir de argumentos que hacen al fondo del litigio. *(v. punto IV.2, quinto párrafo, del escrito de apelación, IF-2021-108415525-APN-DTD#JGM)*

Por lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad articulada.

V.- Que, despejada la cuestión liminar planteada, corresponde tratar el fondo de la cuestión. Conforme los informes de inspección que obran glosados a fs. 226/245 del cuerpo principal N°2 embebido en IF-2022-120143282-APN-DTD#JGM –correspondiente al impuesto a las ganancias- y a fs. 529/550 del cuerpo 3 IVA embebida en la IF-2022-120147334-APN-DTD#JGM –del impuesto al valor agregado- de las actuaciones administrativas acompañadas como prueba por la apelada, el ajuste discutido encuentra origen en la fiscalización que se inició el 21 de junio de 2018 mediante la Orden de Intervención Nº: 1.694.570, respecto del IVA (períodos fiscales comprendidos entre agosto de 2015 y mayo de 2017). En el marco de esa verificación se detectó que la contribuyente -sociedad

dedicada a la venta mayorista de cereales, oleaginosas y otros productos alimenticios- había utilizado facturas caracterizadas como apócrifas por el ente fiscal, emitidas por sus proveedores: Walter Gustavo Varela, Marcelo Javier Leonhartt, Domach S.A. y Silvia Soraya Marcos.

Posteriormente, el organismo emitió una nueva Orden de Intervención Nº 1.779.467, de fecha 6 de junio de 2019, destinada a verificar el cumplimiento de la recurrente en lo concerniente al Impuesto a las Ganancias y, en particular, a la figura de las salidas no documentadas por los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018.

Durante la etapa fiscalizadora, la empresa aportó documentación en respuesta a los requerimientos del Fisco, reconociendo que había registrado en sus declaraciones juradas de los impuestos al valor agregado y a las ganancias operaciones con los proveedores impugnados. Asimismo, presentó facturas, constancias de pago mediante transferencias bancarias y rectificó algunas declaraciones juradas, ajustando los créditos fiscales vinculados con los proveedores observados.

No obstante, la fiscalización concluyó que las operaciones carecían de sustento económico real, y que los proveedores Walter Gustavo Varela, Marcelo Javier Leonhartt, Domach S.A. y Silvia Soraya Marcos presentaban características coincidentes que permitían afirmar su carácter apócrifo.

Para así colegir, se consideraron las siguientes observaciones:

1.- DOMACH S.A.: Se lo incluyó en la base e.Apoc el 13/6/2016 con la condición “con resistencia a la fiscalización” y se encuentra en el estado “con denuncia Penal”.

Tiene declaradas varias actividades, a saber: servicios complementarios para el transporte terrestre; servicios de almacenamiento y depósito; venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías; servicios de transporte automotor a granel; servicio de transporte automotor urbano de carga; servicio de transporte automotor de cargas; servicios de consulta médica; recuperación de materiales y desechos metálicos; servicios de consultores en informática.

La variedad de actividades declaradas evidencia, a criterio del ente fiscal, la imposibilidad de prestar semejante variedad, lo que acredita que se trata de un sujeto inscripto al sólo efecto de generar crédito fiscal y gastos ilegítimos.

De la fiscalización realizada se verificó que: presentaba un importante volumen de ventas declaradas. La relación débito/crédito era igual a 0,99 en relación a sus operaciones. No efectuó pagos de ningún impuesto. No declaró empleados en relación de dependencia. No tuvo acreditaciones bancarias informadas. No posee bienes registrables informados. No se acreditó capacidad operativa ni económica para desarrollar las actividades declaradas que a su vez eran numerosas y muy variadas. Por ello, se procedió a inhabilitar la posibilidad de que la firma obtenga cartas de porte y código de trazabilidad de granos.

Constituidos en el domicilio fiscal, fueron atendidos por una persona que informó que la firma no funcionaba allí y que correspondía a la firma Boreau Mobile “Oficina de Soluciones” de Marcela Lamas. Con posterioridad se visitó nuevamente con el objeto de notificar un requerimiento formulado. Asimismo, se visitó otros domicilios denunciados con resultados negativos.

Los integrantes de la sociedad poseían domicilios en la ciudad de Rosario, observándose un comportamiento fiscal anómalo al declarar débitos fiscales relevantes siendo dicha situación fiscalizada por la jurisdicción correspondiente. Es así que los integrantes, Marcos Matías Rete, se cargó en la base e.Apoc fecha 28/10/16 y María Belén Canterino, el 5/5/17.

Se consultó a la profesional que intervino en la constitución de la sociedad y en la transferencia de acciones, quien manifestó que se reunía con ellos en un café en la ciudad de Rosario.

Por su parte, la Sra. Lamas presentó una nota informando que la contribuyente bajo fiscalización constituyó domicilio fiscal en su domicilio sin autorización.

Se encuentra inscripta en los impuestos al valor agregado, a las ganancias y regímenes de información desde el 12/2015. Presentó declaraciones en el IVA, desde 12/2015 a 4/2016 con montos a pagar de escasa significatividad y declaró débitos y créditos fiscales muy significativos, con relación de casi 1.

No presentó declaración jurada en el impuesto a las ganancias ni se inscribió como empleador en el régimen de la seguridad social.

No ingresó monto alguno en concepto de impuesto.

En relación con las facturas electrónicas, se observó que de acuerdo con las operaciones informadas por los proveedores de la firma investigada en el Régimen Informativo (RG 3685) se visualizó que en el período 12/15 a 9/16 se informó un importe de $ 282.497.676,94.- conteniendo un impuesto liquidado de $ 9.960.807,98.- En tanto la proveedora informó que en el período comprendido entre 12/2015 a 3/2017 realizó operaciones de venta por un importe total de $ 63.657.562,08.- e IVA facturado de $ 10.795.313,84, no condiciéndose dicha facturación con la falta de capacidad operativa, financiera ni económica denotada.

No se encuentra habilitada para imprimir comprobantes “A” ni “M”.

Se encuentra caracterizada en el Sistema de Perfil de Riesgo SIPER como categoría de “E”, muy alto riesgo.

Informó la Sección Penal Tributaria de la Dirección Regional Centro II de AFIP que la firma se encuentra involucrada en la causa 18564/2017 caratulada “Serafini, Lelio Omar y otros s/Asociación Ilícita Fiscal”, en trámite ante el Jugado Federal 3 de Rosario.

Se observó que el servicio facturado fue “Viajes realizados”, y que si bien se encuentra inscripto en la actividad de “servicios de transporte automotor” no posee vehículos.

Con sustento en esos elementos, se concluyó que la firma no poseía características de ser una empresa en marcha.

2.- LEONHARTT, MARCELO JAVIER: Fue incluido en la base e.Apoc el 8/1/2017 con la condición “sin capacidad económica”. Su CUIT se encuentra en estado inactivo.

Tiene declaradas varias actividades, a saber: Servicio de asesoramiento, dirección y gestión

empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas; servicios agrícolas (dado de baja el 10/2013); venta al por mayor de aceites y grasas (dado de baja el 6/2015); servicios de contratistas de mano de obra agrícola; reparación de art. N.c.p. (dado de baja en 10/2013); venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas n.c.p.; reparación de mantenimiento de maquinaria y equipo de uso agropecuario y forestal; fabricación de maquinaria y equipo de uso agropecuario y forestal; venta al por mayor de materias primas agrícolas y de la silvicultura; servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial.

A tenor de la variedad y cantidad de servicios en los que se encontraba inscripto, el ente fiscal concluyó que se trataba de un contribuyente inscripto al solo efecto de generar crédito fiscal y gastos ilegítimos.

No se lo localizó en el domicilio fiscal declarado, que resultó ser un edificio en estado de aparente abandono. Finalmente, se lo localizó en su domicilio particular.

En contestación al requerimiento notificado allí informó que: el domicilio fiscal está desactualizado; que se dedica a la actividad metalúrgica en la fabricación, reparación y mantenimiento de maquinarias agrícolas; a la comercialización de sub-productos de cereales (pellet de soja, afrechillo de trigo, concentrados de nutrición animal); y a servicios agrícolas, fundamentalmente la recolección de maní contando para ello con maquinaria propia. Dijo que contó con un local para ello en la localidad de General Cabrera, que se lo alquila a un Sr. Quiroga. La actividad, dijo, la desarrolló junto con sus hermanos y padre. Los empleados son temporarios y por contrato. Operó con los bancos Macro y Nación.

Los funcionarios actuantes pudieron constatar que, si bien se encontraba inscripto en seis actividades, no contaba con personal en relación de dependencia. Declaró gran volumen de ventas según facturas electrónicas emitidas desde el 1/2015 a 7/2017 por $ 62.480.368,03.- La relación débito/crédito era igual a 1. Nunca ingresó pagos del impuesto a las ganancias ni del impuesto al valor agregado. No poseía bienes que acreditaran capacidad económica.

Notificado de los requerimientos formulados el contribuyente manifestó que no desarrolla más las actividades por las cuales se encontraba inscripto; que el domicilio fiscal denunciado le pertenece a su padre, donde se encontraba la metalúrgica donde trabajaba; que a partir del mes de enero de 2017 trabaja junto a su esposa en un local de venta de ropas donde desarrolla tareas administrativas.

En tanto se verificó que: se encuentra inscripto en los impuestos al valor agregado y a las ganancias. En tanto que para los Regímenes de Información posee baja desde el 2/2020 y aportes de la Seguridad Social le dio de baja el 9/2014.

Presentó declaraciones juradas en el IVA solo hasta el 12/2016, y en todos los casos arrojó saldo a favor. Los créditos y débitos fiscales declarados son muy significativos, con una relación igual o inferior a 1.

Presentó DDJJ en el impuesto a las ganancias hasta el período fiscal 2015 con escaso impuesto determinado y las correspondientes a Empleador de la Seguridad Social hasta 9/2014.

Con relación a los pagos de impuestos, no ingresó monto alguno a favor del Organismo desde el

año 2014, no habiendo registrado pagos de impuestos en ningún período.

La facturación informada por sus proveedores no se condice con la falta de capacidad operativa, financiera y económica constatada.

Se encuentra caracterizado en el Sistema de Perfil de Riesgo como categoría E, muy alto riesgo.

Con sustento en esos elementos se consideró que no puede caracterizárselo como una empresa en marcha, habiendo demostrada una clara resistencia a la fiscalización.

3.- MARCOS, SILVINA SORAYA: Se lo incluyó en la base e.Apoc desde el 11/10/16, con la condición “Sin capacidad económica”.

Declaró las siguientes actividades: venta al por menor de partes, piezas y accesorios nuevos n.c.p.; servicios de gestión y logística para el transporte de mercadería n.c.p.; venta al por menor de cámaras y cubiertas y venta al por mayor de combustible y lubricantes para automotores.

Ante la cantidad y variedad de actividades declaradas, el ente fiscal coligió que se trata de un sujeto inscripto solo para generar créditos y gastos ilegítimos.

Iniciada la fiscalización no pudo notificarse en el domicilio fiscal declarado, pues la carta volvió con la leyenda “Cerrado. Ausente. Se dejó aviso de visita”.

Constituidos en el domicilio fiscal, se constató que el mismo corresponde a una casa de familia de condición precaria, ubicada en una zona prácticamente inaccesible por la inseguridad del lugar. Preguntado a los vecinos por la contribuyente, respondió no conocerla.

De las bases de datos pudo observarse que: no posee automotores, ni propiedades ni bienes registrables; no posee acreditaciones bancarias; nunca se inscribió como empleador, por lo que no registra empleados en relación de dependencia, resultando llamativo dado la variedad de actividades en las que se encuentra inscripta.

Presento DDJJ de impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2014 y 2015, una no arrojó impuesto y la otra sin movimiento.

Con respecto al IVA, presentó DDJJ de enero 2014 a diciembre 2016, registrando movimiento en los meses de abril a junio de 2014, diciembre 2014 y de enero a diciembre 2016, con coeficientes con relación débito/crédito fiscal, en su mayoría cercanos a 1. Sólo se observaron pagos en el año 2016, por un importe de $ 48.907,97.-

De acuerdo al régimen de factura electrónica, surgen comprobantes de venta por un importe neto de $ 14.087.433,41.- e IVA de $ 2.958.360,95.-, entre diciembre de 2015 y octubre de 2016. En tanto, en lo que refiere al régimen de compras, se observó que por el año 2014, no se registran y por el 2015, registra una operación de $ 14.997,95.-

Tanto el Citi Compras como el de retenciones/percepciones sufridas arrojan información por operaciones de escasa cuantía, al mismo tiempo que no se informan operaciones provenientes del régimen Citi Ventas.

Se encuentra inscripta en los impuestos a las ganancias, al valor agregado y al régimen de la seguridad social desde el 1/2014. Para los regímenes de Información posee baja desde el 11/2020.

Presentó DDJJ del IVA desde el 1/2014 hasta 1/2017, arrojando hasta el mes de marzo de 2016 saldo a su favor. A partir del mes de abril de 2016 se vislumbra un gran aumento de los débitos y créditos fiscales, pero con un insignificante saldo a ingresar al fisco, con una relación de 1,01.

Presentó solo las declaraciones juradas del IG por los períodos fiscales 2014 y 2015, la primera sin movimiento y la segunda en cero.

Con respecto a las facturas de venta, se observó que el monto total informado, que asciende a $ 130.190.637,53.- en el período 2016, conteniendo un impuesto liquidado de $ 7.023.559,64.- no condice con la falta de capacidad operativa, financiera y económica constatada, advirtiéndose un incremento repentino en el volumen de operaciones.

Con sustento en esos elementos el ente fiscal concluyó que la contribuyente carece de capacidad operativa y económica para realizar las operaciones declaradas.

4.- VARELA, WALTER GUSTAVO: Se encuentra incluido en la base e.Apoc el 22/8/2017 con la condición “sin capacidad económica”.

El contribuyente se inscribió en las siguientes actividades: servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías, dado de baja en 12/2014; servicio de transporte automotor de cargas; prestación de servicios y locación, dado de baja en 1/2015.

La fiscalización detectó que el Sr. Varela realizó operaciones por montos significativos que no concuerdan con la capacidad económica y operativa en atención a las presentaciones efectuadas.

De la investigación fiscal llevada adelante se constató que, en la declaración jurada del impuesto a las ganancias, período fiscal 2015, el monto consumido asciende a $ 244.481.

No posee bienes de uso –camiones- para desarrollar la actividad en que se encuentra inscripto, solo un automotor modelo 1987.

Su esposa, Fernanda Cejas, no declara bienes de ningún tipo y se desempeña como empleada en una Fundación.

No posee empleados en relación de dependencia.

De las DDJJ del impuesto al valor agregado correspondientes al año 2015, las ventas netas gravadas ascienden a $ 4.847.635.- y las compras netas gravadas (según facturas electrónicas y compras informadas) asciende a $ 4.122.308 y las del año 2016 arrojan, ventas netas gravadas de $ 9.136.365.- y las compras netas gravadas (según facturas electrónicas y compras informadas) ascienden a $ 8.382.012.-

Del cruce de información se constató que las compras y su correspondiente crédito fiscal, provienen de operaciones realizadas con contribuyentes calificados de apócrifos.

Ubicado en su domicilio fiscal, el Sr. Varela informó que, en esa oportunidad, estaba desocupado pero con anterioridad se dedicaba a la actividad de mandatario de transporte de cargas a granel de maní en cáscara, traslado de maquinarias agrícolas y cortes de carnes congeladas. Que su actividad la inició en abril de 2015 y concluyó en mayo de 2017 y que la desarrolla desde su casa.

No posee bienes de uso registrables, por ello dice que las actividades las realizaba contratando el servicio de flete a terceros, mediante la comunicación telefónica o por mensaje a los titulares de las unidades o empresas de transporte de carga que en esos momentos necesitara. Las principales empresas de transporte con las que operó o contrató fueron: “El Juvens” y “Transporte Padilla S.A.”, entre otras.

Informó que la recurrente figura entre las empresas a las que le realizó el transporte.

Los pagos los recibía a través de transferencias a su caja de ahorro y cuenta corriente bancaria. Luego de recibir el pago, cancelaba los servicios de transporte que contrataba para poder desarrollar sus actividades. Asimismo, dijo que su contacto con la firma recurrente era el Sr. Franco Urruty.

Explicó que desarrolló las actividades descriptas en forma personal sin tener personal en relación de dependencia.

No se registraron compras de insumos de ningún tipo debido a que no posee camiones propios. Su asesor impositivo es el CP Javier Caballero.

La visita por parte de los actuantes en el domicilio alternativo en la Provincia de Córdoba (Villa María) fue con resultado negativo, declarando los vecinos desconocerlo. Asimismo, se constató que era un departamento de escasas dimensiones.

Ante el incumplimiento de los requerimientos formulados, la administración fiscal obtuvo información de sus bases de datos. Así, pudo constatarse que solo posee un automotor, marca Peugeot 504, modelo 1987, adquirido en el año 2016. No posee bienes inmuebles ni personal en relación de dependencia.

Posee acreditaciones bancarias como único titular en el año 2015, por un monto total de $ 4.478.926; por el año 2016, por un monto de $ 9.317.037.- y en el año 2017, por un monto total de $ 3.633.135.- Dichos montos no concuerdan con las condiciones de vida del Sr. Varela.

Del análisis de los rubros de las declaraciones juradas presentadas en el IVA se desprende que la relación débito/crédito es de 1,24, es decir, el crédito fiscal declarado representa el 76% -en promedio de los débitos fiscales declarados. Asimismo, se detectó que la mayoría de sus proveedores se encuentran informados como apócrifos.

No se acompañaron comprobantes respaldatorios de compras y ventas, de locación de servicios de transporte, medios de pago utilizados para las contrataciones y de los servicios prestados, etc.

Se encontraba inscripto en los impuestos a las ganancias, al valor agregado, aportes de la seguridad social autónomos y regímenes de información desde el 2/2015 con baja definitiva desde el 5/2017.

Presentó declaraciones juradas en el IVA desde el 2/2015 hasta el 5/2017, arrojando en algunos períodos saldos a ingresar a la AFIP. Las declaraciones juradas de ganancias las presentó sin movimiento. Los pagos por impuestos realizados fueron por poco monto.

Se encuentra caracterizado en el Sistema de Perfil de Riesgo como categoría E, Muy Alto Riesgo.

Con respecto a las facturas de ventas, se observó de las operaciones informadas por los clientes, para el período 2015, un importe total de ventas de $ 3.745.960,35.-, conteniendo impuesto de $ 650.125,35.-. En el período 2016, se informó un monto total de ventas de $ 9.358.012,95.- con un impuesto de $ 1.624.117,95.- Estos importes no concuerdan con la capacidad económica, financiera y económica demostrada por el contribuyente.

Con sustento en esos elementos, se caracterizó al Sr. Varela como apócrifo por no poseer capacidad económica, financiera y económica para desarrollar la actividad en que se encontraba inscripto.

En función al relato de las tareas de fiscalización efectuadas, el ente fiscal caracterizó las operaciones declaradas por la recurrente como apócrifas y por lo tanto encuadró las erogaciones realizadas como salidas no documentadas en virtud de lo que dispone el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias.

VI.- Que, en atención a lo expuesto, la cuestión nuclear a resolver consiste en determinar si le asiste razón al Fisco Nacional al aplicar la figura prevista en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, a las erogaciones realizadas por la recurrente vinculadas con las operaciones realizadas con sus proveedores: Walter Gustavo Varela, Marcelo Javier Leonhartt, Domach S.A. y Silvia Soraya Marcos, que el ente fiscal considera apócrifas.

En principio, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto esté respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el artículo 37 de la ley del gravamen establece que: "*Cuando una erogación carezca de documentación y no se prueba por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, 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*".

A su turno, el artículo 38 del mismo texto legal dispone que "*No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) cuando la Dirección General Impositiva presume que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes b) cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos –por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario".*

Es menester destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia han delineado el instituto de las salidas no documentadas.

Así, nos enseña el Profesor Reig, “Esta es una de las excepciones que hace nuestra legislación al carácter subjetivo del tributo, sobre el importe de las salidas no documentadas. De modo que allí no interesa la calidad de sujeto: si se trata de persona física, cuáles son sus cargas de familia; si se trata de persona jurídica, si es una empresa nacional o extranjera, etc; simplemente el hecho de ser una salida no documentada y no justificable, está dispuesto que se deba tributar el impuesto como si el desconocido beneficiario se hallare en la escala máxima del tributo” (Reig, Enrique J y otros, “Impuesto a las Ganancias”, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2006, pág. 408).

Por su parte, el Dr. Torres –en un trabajo sobre el tema – explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción *“iuris tantum”* que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota máxima en todos los casos. “Consecuencia de ello es, también, que el impuesto a ingresar por éste concepto lo sea en forma de *pago definitivo*, que lo configura, así como un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos” (cfr. Torres, Agustín, “Salidas no documentadas”, DTE, X, pág. 5 y 6).

Asimismo, cabe entender que, ante una salida indocumentada, se presume “iuris tantum” que el gasto no es necesario, quedando en cabeza del sujeto que efectuó la erogación la carga de la prueba.

Conforme lo ha señalado la doctrina y receptado la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de la documentación, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo 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”* (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

En el mismo sentido, el Más Alto Tribunal ha dicho que *“…para que el contribuyente pueda deducir un gasto no documentado y eximirse del pago del impuesto a los réditos sobre el monto correspondiente a este gasto, debe probar no sólo que la erogación tuvo que ser efectuada para obtener, mantener y conservar réditos,* ***sino quien recibió realmente el pago****, de donde la posibilidad de que probado lo primero sin llegar a demostrarse lo segundo, la exención del pago del impuesto no sea admitida a pesar de reconocerse la deducibilidad…”.*

Y, agrega*, “…de las verificaciones pertinentes y posibles impugnaciones con los consecuentes efectos en su caso,* ***la documentación de un gasto permite comprobar, por de pronto, la realidad de la erogación y apreciar si por su naturaleza corresponde al concepto del artículo 5º de la ley de réditos, como asimismo individualizar al beneficiario para controlar si éste cumplió con las obligaciones impositivas que le incumben a raíz del pago recibido****”* (cfr. Fallos T 262:518, Cons. 4º y 5º). (el destacado es propio)

Ahora bien, cabe agregar que cuando la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos

comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En efecto, como lo aclaró la C.S.J.N. in re “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, de fecha 26/8/2003, *“18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario” y “21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente). Criterio éste que fuera ratificado más recientemente por el Alto Tribunal in re “Interbaires S.A.”,* de fecha 27/9/2011.

De allí que, en la medida en que haya una identificación del beneficiario y exista prueba que determine perfectamente el flujo de los fondos, no corresponde ingresar el impuesto sobre las salidas no documentadas.

VII.- Que, en tal contexto, corresponde examinar si en el caso se configuran los requisitos previstos por la normativa reseñada para la procedencia del gravamen en cuestión. De los antecedentes administrativos obrantes en autos –como se dijo- surge que la fiscalización detectó operaciones con proveedores considerados apócrifos, motivo por el cual se impugnaron los créditos fiscales en el IVA, así como también las compras y la facturación en el Impuesto a las Ganancias.

De las constancias obrantes se verificó que las erogaciones fueron canceladas mediante cheques y transferencias, sin que resultara posible identificar a los verdaderos beneficiarios. En efecto, del análisis del reverso de los cheques emitidos por la recurrente surge que, si bien fueron librados a nombre de los proveedores, en la mayoría de los casos resultaban endosados a favor del proveedor impugnado Walter Varela. Tal situación se observó, entre otros, en los cheques emitidos a Domach S.A. y a Silvia Soraya Marcos, los cuales fueron endosados a nombre del mencionado Varela, quien carece de toda vinculación con dichos proveedores.

En consecuencia, si bien la fiscalización logró individualizar a quienes se entregaron materialmente los fondos, no pudo determinar el beneficiario final ni vincular tales pagos con operaciones reales y concretas (v. IF-2022-120144504-APN-DTD#JGM, circularización bancaria).

Finalmente, merece destacarse que no se ha podido comprobar la real prestación de los servicios pagados, pues aquellos proveedores, a la luz del relato efectuado en el considerando V, no han podido desarrollar la actividad descripta en los instrumentos cuestionados.

Por ello, incumbía a la recurrente aportar elementos idóneos que permitieran desvirtuar el criterio fiscal. Sin embargo, ello no aconteció ni en sede administrativa ni ante este Tribunal, pues no se acompañó la documentación adicional necesaria para acreditar la autenticidad de las operaciones observadas y su correspondencia con la realidad económica. La ausencia de tales elementos impidió demostrar que los gastos y compras deducidos derivaban de prestaciones de servicios. En consecuencia, toda vez que las operaciones realizadas con los proveedores Walter Gustavo Varela, Marcelo Javier Leonhartt, Domach S.A. y Silvia Soraya Marcos carecen de respaldo documental válido y no ha sido posible individualizar al verdadero destinatario de las erogaciones, sólo cabe concluir que los egresos deben ser calificados como “salidas no documentadas”, aplicándose la figura contemplada en el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias, y confirmarse la determinación de oficio recurrida, con costas.

VIII.- Que debo ahora avocarme a la procedencia del planteo formulado por la recurrente, que entiende que los intereses resarcitorios deben liquidarse hasta la fecha de declaración de quiebra (14/11/2019) conforme lo que prescribe el artículo 129 de la ley 24.522. En contraposición, el Fisco Nacional sostiene que por aplicación del artículo 37 de la ley 11.683, estos son debidos desde su vencimiento hasta la fecha de su efectivo pago.

Cabe tener presente que los intereses establecidos en la ley tributaria constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en la que ha incurrido el contribuyente o responsable, en la cancelación de sus obligaciones tributarias. La doctrina y la jurisprudencia es conteste en exigir, para su procedencia, la presencia de mora culpable. Ello así, el retardo en el cumplimiento de la obligación debe ser imputable al deudor, razón por la cual quedará excluido el incumplimiento derivado de caso fortuito o fuerza mayor. De tal forma, si el deudor considera estar liberado de toda responsabilidad debe probarlo, lo que implica que, para la constitución en mora, deben coexistir los elementos formal y subjetivo.

El elemento formal está configurado por el mero acaecimiento del plazo (mora automática), concepto que deriva de la obligación contenida en el artículo 37 de la ley de rito que obliga al pago de los intereses sin necesidad de interpelación alguna. En tanto, el elemento subjetivo refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya presencia en el derecho tributario procede de la aplicación supletoria de las normas del derecho privado, conforme la autorización expresa otorgada por el artículo 1° de la ley 11.683 (t.o. En 1998 y sus modificaciones). Sobre el particular, el artículo 888 del Código Civil y Comercial de la Nación dispone que, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que la misma no le es imputable (por ejemplo, ante la presencia de caso fortuito o fuerza mayor, culpa del acreedor). Es decir, la exoneración del deudor procederá cuando pruebe que la mora no le es imputable, lo que conduce a inferir que la causal de excusación es restringida y su sustantividad se ve constreñida a la manifiesta imposibilidad de cumplimiento por razones excepcionales ajenas a su voluntad.

Ahora bien, en el particular caso de autos, como se dijo, la recurrente esgrime como único elemento enervador de la procedencia de los intereses resarcitorios, la aplicación del artículo 129 de la ley de 24.522.

Dicho precepto establece que *“La declaración de quiebra suspende el curso de los intereses de todo tipo. Sin embargo, los compensatorios devengados con posterioridad que correspondan a créditos*

amparados con garantías reales pueden ser percibidos hasta el límite del producido del bien gravado después de pagadas las costas, los intereses preferidos anteriores a la quiebra y el capital. Asimismo, tampoco se suspenden los intereses compensatorios devengados con posterioridad que correspondan a créditos laborales".

La norma –según versión de la ley 26.684- queda conformada con un principio general, por el cual la declaración en quiebra suspende el curso de los intereses de todo tipo. No obstante, los intereses compensatorios que correspondan a créditos amparados por garantías reales pueden ser percibidos hasta el límite del producido del bien gravado después de pagadas las costas, los intereses preferidos anteriores a la quiebra y el capital. Finalmente, no se suspenden los intereses compensatorios devengados con posterioridad que correspondan a créditos laborales.

En atención a lo expuesto y toda vez que los créditos tributarios no se encuentran entre las excepciones dispuestas en el mencionado artículo 129 de la ley 24.522, rige el principio general, por lo tanto, corresponde liquidar los intereses resarcitorios del artículo 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) hasta la fecha del decreto de quiebra. Con costas.

IX.- Que corresponde abordar seguidamente la multa aplicada, fundada en el artículo 46 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif). En este punto, los agravios de la recurrente se centran en establecer que debe existir el elemento subjetivo para que dicha conducta sea punible y que no existe un deber de presentar las declaraciones juradas. En línea con ello, alega que las salidas no documentadas no configuran un ilícito penal, citando doctrina y jurisprudencia que funda su postura.

Cabe adelantar que a mi criterio le asiste razón a la recurrente. En efecto, no se encuentra configurado uno de los elementos del tipo descripto en la norma en que se encuadra la conducta, toda vez que las boletas de depósitos contempladas para el ingreso del gravamen no pueden ser consideradas declaraciones juradas en el sentido que el artículo 46 requiere.

Y ello así por cuanto para nuestro sistema tributario, la declaración jurada es aquélla que efectúa el contribuyente o el sujeto obligado a declarar, mediante la cual realiza una operación de interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales y finalmente, aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (conf. Jarach, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Abeledo-Perrot, pág. 432 y sgtes). Es así, que como con justeza lo dice el Profesor Giuliani Fonrouge, la declaración tributaria es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. Es el medio por el cual el contribuyente fija el monto del impuesto, mientras no sea impugnada, regula la existencia y medida de la obligación tributaria. (conf. CNACAF, Sala I, "MOUKAREL S.A.C.I. y F", 20/5/94).

En definitiva, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta, definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

En ese contexto, y más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000 -aplicable en algunos períodos discutidos en autos-, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta -a mi criterio- una

declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos -según se vio- es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, “Gaseosas La Tablada S.A.”).

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los artículos 39, 45 y 46 de la LPT, las boletas de depósito, deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte” (conf. CNFED. CONT. ADM., Sala I; “Smurfit Kappa de Argentina S.A.”, 17/5/2016). Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos son aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras efectuados tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

A mayor abundamiento, debe tenerse presente que la multa se aplica con relación a la salida documentada en sí misma y no en función del impuesto a las ganancias o al valor agregado que pudiera haber omitido la actora en virtud de la deducción indebida en su respectiva declaración jurada. (conf. Entre otros, T.F.N., Sala A, “Vaccaro, Néstor J”, 17/12/2003).

Por ello, corresponde revocar la multa aplicada, con costas.

En mérito a lo expuesto, voto por: 1) confirmar la resolución en cuanto determina el impuesto a las salidas no documentas, con costas; 2) liquidar los intereses resarcitorios desde la fecha de la mora hasta la fecha del decreto de quiebra; con costas; 3) revocar la sanción aplicada, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere a los relatos y a los Considerandos IV a VII del voto de la Dra. Guzmán.

II.- Que con relación a los intereses resarcitorios, la CSJN ha revisado la doctrina de fallos “*Ika Renault*” en donde se expuso que: “*si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cod. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario (…) que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (fallos 308:283, 316:42 y 321: 2093),* ***llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del código civil queda circunscripta a casos en los cuales, circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas, han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria.*** *Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la Corte en otros precedentes..., se trata de la*

aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas" (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). El destacado me pertenece.

En virtud de lo expuesto y considerando las particularidades del presente caso, adhiero a la solución de la Vocal preopinante en su Consideración VIII.

III.- Que respecto de la procedencia de la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas, por las erogaciones efectuadas en los meses 05/2017 y 07/2017 a 09/2017, se arriba a una solución distinta.

Tal como lo sostuvo la Sala "B" de este Tribunal -en su anterior composición- al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A." sentencia del 25/10/04 y "Translavial S.A." del 21/11/2005, el instituto previsto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, conforme el criterio sustentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Radio Emisora Cultural S.A." del 9/11/00, y "Red Hotelera Iberoamericana S.A." del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia del Alto Tribunal, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación correspondiente a la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley N° 11.683.

Por otra parte, la cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12/10/2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI", donde compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el organismo fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas en el periodo 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

En cambio, para los periodos posteriores a la vigencia de la Resolución General de la AFIP N° 893 (esto es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley N° 11.683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben serian pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

En el caso concreto, no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución y que particulariza en el acto apelado, a la luz de los elementos que surgieron de la fiscalización de la que se da cuenta en el Considerando V de la Vocal preopinante, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. Cabe destacar, en este orden de ideas, que la conducta de la recurrente constituye una maniobra mediante la cual se perjudicó al Fisco Nacional, por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 46,

correspondiendo su confirmación. En cuanto al *quantum* de la infracción, debe ser reducida a su mínimo legal, en atención a la carencia de antecedentes sumariales según las constancias de autos. Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce la sanción.

La Dra. Marmillón dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar la resolución en cuanto determina el impuesto a las salidas no documentas, con costas.

2) Liquidar los intereses resarcitorios desde la fecha de la mora hasta la fecha del decreto de quiebra; con costas.

3) Revocar la sanción aplicada, con costas.

Regístrese, notifíquese y archívese

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.03.18 12:03:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Viviana Marmillon
Date: 2026.03.18 16:09:15 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Viviana Marmillon
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2026.03.18 16:58:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.18 16:59:18 -03:00