República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-60900357-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 19 de Junio de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2019-78593182- -APN-SGAI#TFN (y acums.); D.K.R. S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El EX-2019-78593182- -APN-SGAI#TFN (y sus acumulados) caratulado: "D.K.R. S.A. S/ APELACIÓN" a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación).

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

I.- Que mediante los IF-2019-75562835-APN-SGAI#TFN, IF-2019-75579181-APN-SGAI#TFN e IF-2019-75570725-APN-SGAI#TFN se presenta el contribuyente e interpone sendos recursos de apelación en los términos del art. 76 inciso b) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) contra las Resoluciones N° 92/2019 (DV RRMR), N° 93/2019 (DV RRMR) y N° 94/2019 (DV RRMR), todas de fecha 23/07/2019, dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la Dirección General Impositiva.

Que mediante la Resolución N° 92/2019 (DV RRMR), se determina de oficio el Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los períodos fiscales 06/2014 a 03/2017, fijando un saldo a favor del Fisco de $10.966.307,19, con más intereses resarcitorios por $12.211.947,32. Asimismo, se deja expresa constancia de la eventual aplicación de la Ley N° 24.769 (Régimen Penal Tributario).

Por su parte, mediante la Resolución N° 93/2019 (DV RRMR), se determina de oficio el Impuesto a las Ganancias (IG) por los períodos fiscales 2015 y 2016, fijándose un saldo a favor del Fisco de $3.192.904,47, con más intereses resarcitorios por $2.150.169,10, dejándose igualmente constancia de la eventual aplicación del Régimen Penal Tributario.

Finalmente, mediante la Resolución N° 94/2019 (DV RRMR), se determina de oficio el Impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas No Documentadas, respecto del período fiscal 2016, estableciéndose un saldo a favor del organismo fiscal de $263.979,65, con más intereses resarcitorios por $962.065,98, aplicándose además una multa

de $527.959,30, equivalente a dos (2) veces el tributo presuntamente evadido.

Cabe destacar además que, en las citadas resoluciones, se detalla que el organismo fiscal ha tomado conocimiento de que el Juzgado Comercial N° 21, Secretaría 42 de la C.A.B.A decretó la quiebra de la contribuyente, atento a lo cual se dispuso la necesidad de realizar las gestiones pertinentes a fin de verificar, en dicho proceso falencial, los créditos que el organismo fiscal considera adeudados.

En cuanto al fondo de la cuestión, la contribuyente sostiene que los ajustes practicados tienen origen en el presunto ocultamiento de costos que, según el criterio fiscal, no habrían sido declarados.

En tal sentido, y en lo atinente a las Resoluciones N° 92/2019 y N° 93/2019 - relativas al IVA e Impuesto a las Ganancias-, expone que, a criterio del Fisco, durante los períodos en discusión, la contribuyente habría recibido servicios de mano de obra por parte de la firma La Filomena S.A., asumiendo el pago de las remuneraciones del personal de dicha sociedad afectado a su proceso productivo, cuyos productos luego habrían sido facturados por la propia apelante.

Sobre la base de dicha hipótesis, el organismo fiscal infiere la existencia de ventas omitidas y, en consecuencia, determina de oficio los tributos mencionados. Asimismo, se le atribuye la declaración de pasivos inexistentes y, luego de aplicar la presunción del art. 18 inc. f - de la ley de rito-, el Fisco ajusta en IVA e IG.

Por otra parte, en lo atinente a la determinación de oficio por Salidas No Documentadas, señala que la misma se sustenta en la presunta falsedad de facturas emitidas por determinados proveedores, fundada en el desconocimiento de las operaciones por parte de algunos de ellos -Alejandro Malti y Chemeco S.A.-, y en la imposibilidad de verificar la veracidad de otras transacciones -Nicolás Molina y Oxpane S.A-.

En forma preliminar, la recurrente plantea la nulidad absoluta e insanable de las resoluciones impugnadas, por carecer -a su entender- de (i) debida fundamentación, (ii) apoyarse en hechos inexistentes o inexactos y (iii) no contener un razonamiento lógico que permita vincular los hechos con las normas impositivas aplicables (art. 1 de la ley de IVA y art. 2 de la ley del Impuesto a las Ganancias).

Denuncia, en tal sentido, la violación del art. 17 de la Ley N° 11.683, así como de los arts. 14, inc. b), y 17 de la Ley de Procedimientos Administrativos, invocando asimismo la afectación de su derecho de defensa y del debido proceso, en razón de la alegada denegatoria de acceso a la vista de las actuaciones administrativas, circunstancia que afirma haber constatado mediante acta notarial – que acompaña en Anexo-.

A su vez, agrega que la Administración omitió expedirse sobre las solicitudes de prórrogas oportunamente efectuadas.

Sostiene que, los antecedentes fácticos en que se fundan las resoluciones son inexistentes, lo que -a su criterio- determina la nulidad absoluta de los actos, por cuanto la inspección habría incurrido en un accionar arbitrario al imputarle ventas omitidas sobre la base de hechos que califica como falsos.

En particular, afirma que los ajustes en el Impuesto a las Ganancias e IVA parten de una premisa errónea, consistente en la supuesta prestación de un servicio de provisión de personal por parte de La Filomena S.A. Señala que, a partir de considerar -erróneamente- que la recurrente abonó los salarios y cargas sociales de dicha nómina, el Fisco presume la existencia de costos ocultos y ventas e ingresos omitidos.

En lo que respecta al ajuste por Salidas No Documentadas, sostiene que el antecedente en el cual se funda la

resolución recurrida también resulta erróneo, al considerar que las facturas emitidas por los proveedores cuestionados serían falsas.

Que, en cuanto al fondo del asunto, la contribuyente cuestiona la procedencia de los ajustes, por entender que las resoluciones se sustentan en meras afirmaciones dogmáticas.

Explica que, a partir del 1/1/2015, debido a la inhabilitación de la CUIT de La Filomena S.A., la contribuyente comenzó a adquirir la materia prima necesaria para la elaboración de los productos fabricados por dicha firma, los cuales eran producidos en su planta por su propio personal, siendo luego facturados por la recurrente a los clientes de aquella.

Sostiene que dicha operatoria no permite inferir la existencia de un acuerdo comercial de provisión de mano de obra, como pretende el Fisco.

Manifiesta que, si se consideran la cantidad de materia prima adquirida y las ventas facturadas por la recurrente, el personal de La Filomena S.A. afectado al proceso productivo no supera el diez por ciento (10%) de la dotación total de dicha entidad. Señala que este extremo reviste carácter determinante, en tanto la inspección actuante tomó como base del supuesto servicio de provisión de mano de obra, el costo salarial y las cargas sociales correspondientes a la totalidad del personal de la mencionada sociedad.

Posteriormente, la actora describe el proceso de producción de las piezas plásticas moldeadas por inyección, a fin de concluir que la cantidad de empleados de la nómina de La Filomena S.A. afectados a la elaboración de los productos facturados por la contribuyente resulta exigua -once (11) dependientes- en relación con la dotación total de dicha sociedad. Sobre esa base, sostiene que, aun en la hipótesis de que prosperara la tesitura del organismo fiscal, la cuantía del ajuste debería reducirse considerando exclusivamente el personal efectivamente afectado a la producción de los bienes facturados durante el período en cuestión.

Por otra parte, la actora cuestiona la procedencia de la aplicación del principio de realidad económica, sosteniendo que la inspección actuante, ante la ausencia de elementos probatorios que respalden su postura, recurrió a dicho principio con el objeto de justificar la presunción de ventas omitidas sobre la base de una hipótesis que, en definitiva, se traduce en una segunda presunción, carente de sustento en hechos o indicios concretos. Añade que tal circunstancia, por sí sola, invalida los ajustes practicados.

Agrega que durante la fiscalización no se ha llevado a cabo procedimiento judicial ni administrativo alguno tendiente a acreditar que la recurrente: (i) hubiera recibido la prestación de servicios de personal por parte de La Filomena S.A., ni (ii) hubiera asumido el pago de los salarios y cargas sociales correspondientes a la nómina de dicha sociedad.

Asimismo, sostiene que la Administración no impulsó medidas de verificación ni requerimientos de información orientados a demostrar la alegada existencia de ventas omitidas en cabeza de la recurrente, ni tampoco promovió actuación alguna tendiente al levantamiento del velo societario.

A su vez, indica la improcedencia de la base de cálculo adoptada en las resoluciones recurridas para estimar los supuestos ingresos omitidos. Reitera que el organismo fiscal tomó como parámetro la totalidad de los salarios y cargas sociales correspondientes a la nómina del personal de La Filomena S.A., cuando únicamente once (11) empleados de dicha dotación se encontraban afectados a la producción de los bienes facturados por la recurrente. En consecuencia, plantea que, aún en el hipotético e improbable caso que prosperara la tesitura fiscal, la cuantía de los ajustes debería reducirse considerando exclusivamente el personal efectivamente afectado a dicha

actividad.

En este sentido, manifiesta que la actora comenzó a facturar los productos elaborados recién a partir del 1/1/2015, sin embargo, la inspección consideró salarios y cargas desde el mes 06/2014, imputando supuestas ventas omitidas desde esa fecha, lo que -a su entender- constituye un error manifiesto de las resoluciones apeladas.

Finalmente, cuestiona la inclusión de las cargas sociales correspondientes a la nómina de La Filomena S.A. en la determinación del supuesto costo del servicio de mano de obra, en tanto sostiene que tales conceptos no habrían sido ingresados al Fisco, en virtud de que dicha sociedad se habría acogido a un plan de facilidades de pago para regularizar su deuda previsional.

Respecto del desconocimiento de ciertos pasivos, invoca la doctrina de la Corte Suprema en el precedente "Bildown S.A.", sosteniendo la improcedencia de trasladar a la contribuyente incumplimientos de terceros, máxime cuando la propia inspección reconoció la veracidad y convalidó la validez de las facturas emitidas por el tercero en cuestión en concepto de comisiones y gastos, lo cual resulta como mínimo contradictorio.

Concluye peticionando se dejen sin efecto las resoluciones recurridas, en tanto las mismas se fundan en una presunción (supuestas ventas omitidas) a partir de una hipótesis falsa (el supuesto pago por parte de la recurrente de los salarios y cargas sociales de los empleados de La Filomena S.A.).

Por su parte, en relación con la Resolución N° 94/2019 (DV RRMR), mediante la cual se determina de oficio el Impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas No Documentadas, plantea la improcedencia del acto administrativo, por cuanto sostiene que las eventuales inconsistencias o incumplimientos en las obligaciones fiscales de los proveedores resultan inoponibles a la contribuyente.

Cita nuevamente el precedente "Bildown S.A.", que considera plenamente aplicable al caso, y agrega que la inspección actuante habría optado por "el camino más fácil", trasladando al administrado obligaciones que no le son propias.

Afirma la ilegitimidad de constituir al contribuyente en una suerte de responsable por el incumplimiento de obligaciones sustantivas de terceros, sin sustento en norma legal alguna, señalando que el Fisco no puede eximirse de su deber de verificación, fiscalización y percepción de los tributos mediante la transferencia de dicha responsabilidad a sujetos distintos de los obligados.

Reproduce los argumentos desarrollados en los escritos recursivos previamente reseñados, en cuanto a la improcedencia de la aplicación del principio de realidad económica.

Plantea la improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados en las resoluciones recurridas, por cuanto sostiene que la eventual mora no le resulta imputable. Afirma que, en su carácter de contribuyente, cumplió con la totalidad de las obligaciones legalmente exigibles, por lo que su conducta debe reputarse irreprochable. En consecuencia, entiende que, aun en el supuesto de que los ajustes practicados fueran confirmados, los intereses resarcitorios devendrían ilegítimos.

En relación con las Resoluciones N°. 93/2019 (DV RRMR) y N° 92/2019 (DV RRMR) -vinculadas a los ajustes en el Impuesto a las Ganancias y en el IVA-, plantea la inexistencia de delito penal tributario. Señala que, si bien en dichos actos se deja constancia de la eventual aplicación del Régimen Penal Tributario, a la fecha de interposición de los recursos no se habrían promovido las correspondientes denuncias penales.

Agrega que no se advierte cuál habría sido la maniobra ardidosa que se le imputa, alegando la ausencia de los elementos objetivo y subjetivo del tipo penal.

Por su parte, respecto de la Resolución N° 94/2019 (DV RRMR), que determina de oficio el Impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas No Documentadas, cuestiona la sanción aplicada, por considerar que no se configuran los elementos objetivo y subjetivo del tipo infraccional.

En subsidio, invoca la existencia de error excusable, en razón de la alegada oscuridad, complejidad y confusión de las normas tributarias aplicables al caso.

Cita doctrina y jurisprudencia que estima aplicables al caso. Acompaña prueba documental, ofrece prueba pericial contable, pericial técnica y prueba informativa. Formula reserva del caso federal.

II.- Que mediante los IF-2019-100743667-APN-DTD#JGM, IF-2019-103593734-APN-DTD#JGM e IF-2019-100834918-APN-DTD#JGM, se presenta el Fisco Nacional, acompaña las actuaciones administrativas y contesta los recursos interpuestos, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Formula reserva del caso federal y solicita se confirmen los actos apelados, con expresa imposición de costas.

III.- Que mediante la PV-2019-112094521-APN-VOCV#TFN, se incorporó la sentencia obrante bajo el EX-2019-78596030- -APN-SGAI#TFN, por la cual se resolvió la acumulación del EX-78596030-APN-SGAI#TFN al Ex-2019-78593182- -APN-SGAI#TFN.

Por su parte, mediante el IF-2021-105127110-APN-VOCV#TFN se acumuló el EX-2019-78594702-APN-SGAI#TFN al EX-2019-78593182-APN-SGAI#TFN.

Que mediante la PV-2023-74406212-APN-VOCVI#TFN se tuvo por agregado el oficio remitido por el Juzgado Federal de Campana N° 2, en el marco de la causa número FSM 110511/2019, caratulada “D.K.R.S.A. Y OTROS S/INFRACCIÓN LEY 24.769”.

Asimismo, mediante la PV-2024-21741895-APN-VOCVI#TFN luce agregado el oficio al Juzgado Nacional en lo Comercial N° 21, Secretaría N° 42, a fin de que se informe los datos del síndico actuante en los autos caratulados “DKR S.A. S/ QUIEBRA” (Expediente N° 13660/2018 COM) y, si las sumas presuntamente adeudadas, se encuentran verificadas en dicho proceso falencial.

Que mediante el IF-2024-33287269-APN-SGAI#TFN obra el oficio recibido por parte del Juzgado Comercial N° 21, Secretaría N° 42, informando los datos de la sindicatura designada y, a su vez, mediante la PV-2024-67126460-APN-VOCVI#TFN luce agregada la cédula de notificación –con resultado positivo- a la síndica mencionada, a fin de que tome intervención en las presentes actuaciones acreditando su debida representación.

Posteriormente, mediante la PV-2025-92817083-APN-VOCVI#TFN se dispuso abrir la presente causa a prueba por el término de sesenta (60) días, haciendo lugar a la prueba informativa y la pericial contable.

A su vez, mediante la PV-2026-19470195-APN-VOCVI#TFN se tuvo por desistida a la parte actora respecto de la prueba informativa ordenada, haciendo efectivo el apercibimiento obrante en la PV-2025-125326955-APN-VOCVI#TFN.

Que mediante el IF-2026-10470984-APN-DTD#JGM se presentó el informe pericial, mientras que, a través de la PV-2026-24090823-APN-VOCVI#TFN, se clausuró el período probatorio, elevando las presentes actuaciones a

consideración de la Sala “B”.

Puestos los autos a alegar, hizo uso de dicho derecho el Fisco Nacional mediante el IF-2026-37284416-APN-DTD#JGM, no así, en el caso de la parte actora.

Finalmente, en el IF-2026-58849863-APN-VOCVI#TFN se llamaron los autos para dictar sentencia.

IV.- Que en lo que respecta a los actos determinativos apelados en autos y a fin de favorecer una mayor claridad expositiva, corresponde reseñar, en primer término, los fundamentos que llevaron al Fisco Nacional a practicar los ajustes aquí debatidos.

El organismo recaudador detalló en los antecedentes administrativos que la empresa D.K.R. S.A. tiene cierre del ejercicio fiscal en febrero – mes 2 – siendo sus actividades las de “Ventas al por mayor de artículos de plástico” (Cod. 466931) y “Servicios de Crédito N.C.P” (Cod. 649290).

IV.A.- En efecto, las presentes actuaciones reconocen su génesis en la Orden de Intervención N° 1.596.857, en cuyo marco el Fisco entendió que el cargo formulado tiene origen en la presunta omisión de exteriorización de gastos inherentes al servicio de provisión de mano de obra recibido de la firma La Filomena S.A.

En tal sentido, los actos determinativos consideraron que las remuneraciones y cargas sociales correspondientes al personal que se desempeña en la planta industrial donde se elaboran las mercaderías comercializadas por la contribuyente son declaradas por La Filomena S.A., la cual, al encontrarse con su CUIT bloqueada, no puede emitir las facturas necesarias para respaldar el servicio de provisión de mano de obra prestado a la recurrente.

Sobre esa base, el organismo concluyó que la fiscalizada omitió registrar como gasto dicho servicio, lo que -a su entender- le habría permitido ocultar ventas, al no reflejar el costo correspondiente.

Asimismo, la inspección afirmó que, en este esquema, La Filomena S.A. mantiene pendiente la facturación del servicio hasta tanto regularice su situación fiscal, mientras que D.K.R. S.A. asumió el gerenciamiento de la planta productora de baldes plásticos, encargándose de la relación con clientes, la facturación de ventas, la adquisición de materia prima y la asunción de otros costos, reconocidos en sus estados contables.

No obstante, el Fisco sostuvo que la contribuyente no ha considerado en sus balances el costo inherente a la provisión de mano de obra -prestada por La Filomena S.A.- ni la obligación de pago derivada de dicho servicio, lo que infiere del hecho de que la totalidad del personal de la planta es declarado por esta última.

En paralelo, la inspección razonó que, si los estados contables no reflejan el costo de la mano de obra y, aun así, los resultados no evidencian utilidades extraordinarias, cabe presumir la existencia de una omisión concomitante de ventas e ingresos (calificada como “maniobra tendiente al ocultamiento de ventas marginales”).

En este contexto, la administración entendió que la recurrente debió reconocer el devengamiento y pago del gasto correspondiente al servicio de provisión de mano de obra, lo que no habría ocurrido. Agregó que dicho servicio comprende, cuanto menos, el importe de los sueldos brutos y las contribuciones patronales, afirmando, en consecuencia, que no resulta posible explicar la continuidad de La Filomena S.A. desde junio de 2014 hasta la fecha de los actos determinativos sin la cobertura de tales costos.

Que, a efectos de sustentar el ajuste practicado, la inspección ponderó un conjunto de indicios concordantes que, apreciados en su conjunto, la condujeron a inferir la efectiva vinculación operativa entre D.K.R. S.A. y la firma

“La Filomena S.A.”. En tal sentido, se destacó que los productos comercializados por D.K.R. S.A. se promocionaban mediante folletos que exhibían el logotipo y el respaldo histórico de la marca “La Filomena”; que tanto clientes como proveedores de la fiscalizada -circularizados en el marco de la verificación- la identificaban indistintamente bajo la denominación “La Filomena S.A.”, tal como surge de órdenes de compra, remitos y demás documentación comercial; y que la propia D.K.R. S.A. registraba una nómina de personal ostensiblemente reducida -no superior a tres empleados en los períodos fiscalizados-, circunstancia que, a criterio del Fisco, resultaría incompatible con el volumen de operaciones declarado.

Que, asimismo, se valoró que “La Filomena S.A.” carecía de operatoria formal relevante, en tanto desde el año 2012 no registraba cuentas bancarias abiertas y, a partir del 06/2014, tenía su CUIT bloqueada para la realización de operaciones comerciales -quedando únicamente habilitada para la presentación de obligaciones de la seguridad social-. A ello se sumó la información recabada mediante circularización al Banco Comafi, de la cual surgiría que determinadas cuentas destinadas al pago de haberes de trabajadores vinculados a “La Filomena S.A.” se encontraban asociadas a D.K.R. S.A.

Finalmente, la inspección entendió corroborada la hipótesis inicialmente delineada a partir de las propias manifestaciones de la contribuyente en acta labrada al efecto, en la que reconoció que, ante la imposibilidad operativa de “La Filomena S.A.” -derivada del bloqueo de su CUIT, embargos y pasivos acumulados-, se habrían instrumentado acuerdos de vinculación entre ambas firmas, bajo un esquema transitorio en el cual D.K.R. S.A. asumía la adquisición de insumos y el financiamiento de la operatoria productiva, mientras que “La Filomena S.A.” continuaba a cargo de la planta y del personal, reconociéndose incluso un compromiso de facturación a favor de aquella por los servicios prestados, cuya materialización se vería impedida por las restricciones fiscales vigentes. En función de tales elementos, la inspección entendió configurado un cuadro indiciario suficiente para fundar el ajuste en cuestión.

Como consecuencia de este razonamiento, la inspección propuso los siguientes ajustes en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y en el Impuesto a las Ganancias:

a) Incrementar las ventas gravadas en el IVA mediante la aplicación de un margen de utilidad neta del 13,25% -determinado sobre la base de información suministrada por la División Investigaciones de la Dirección Regional Mercedes, correspondiente a 14 contribuyentes con actividad principal de venta mayorista de artículos plásticos (código CLAE 466931)- sobre el monto de sueldos y cargas sociales considerados.

En función de ello, se propuso una adecuación de las ventas netas que implicó, en el IVA, los siguientes incrementos de débito fiscal:

- 06/2014 a 02/2015: $1.987.132,15 (ventas: $9.462.534);
- 03/2015 a 02/2016: $3.356.894,51 (ventas: $15.985.211,94);
- 03/2016 a 02/2017: $4.939.653,01 (ventas: $23.522.157,19);
- 03/2017: $440.227,44 (ventas: $2.096.321,14).

b) Disminuir la utilidad contable mediante el reconocimiento como costo de los sueldos, contribuciones patronales y consumos relevantes correspondientes a La Filomena S.A., considerados como costo de producción omitido; y, simultáneamente, incrementarla aplicando el margen de utilidad antes indicado sobre dichos conceptos.

En virtud de ello, se determinaron en el Impuesto a las Ganancias las siguientes adecuaciones:

- Ejercicio 2015: incremento de ventas por $9.462.534,06 y reconocimiento de gastos por $8.355.438,56;
- Ejercicio 2016: incremento de ventas por $15.985.211,94 y reconocimiento de gastos por $14.114.977,43.

IV.B.- Que, por otra parte, el organismo fiscal constató la registración de pasivos presuntamente inexistentes, conclusión a la que arribó ante la falta de documentación fehaciente que acreditara la existencia de determinadas deudas.

En particular, la inspección señaló que la recurrente declaró deudas con proveedores por $685.000 en el ejercicio 2015 y por $5.423.551,16 en el ejercicio siguiente, sin haber aportado -pese a reiterados requerimientos- el detalle de su composición al cierre de cada período.

Como resultado de las tareas de verificación, la administración logró confirmar deudas al 29/02/2016 por $563.000, mientras que, al 28/02/2015, ninguno de los proveedores consultados informó saldos pendientes. En consecuencia, impulsó la aplicación de la presunción de incremento patrimonial no justificado (art. 18, inc. f), sobre la base de pasivos considerados inexistentes por $685.000 (2015) y $4.175.000 (2016). Para arribar a dicho importe, parte de la diferencia entre el pasivo al cierre y el pasivo al inicio ($5.423.551,16 – $685.000), y luego deduce $563.000 correspondientes a la deuda efectivamente verificada al 29/02/2016.

El Fisco entendió que tales pasivos constituyen una simulación patrimonial tendiente a financiar los activos declarados, sin que dicha mecánica impacte en los resultados de los ejercicios declarados, aplicando asimismo el incremento del 10% en concepto de renta dispuesta o consumida previsto en la normativa.

Al presentar su descargo, la contribuyente alegó la existencia de proveedores no considerados por la inspección y acompañó una impresión del balance de sumas y saldos al 29/02/2016, sin aportar documentación correspondiente al ejercicio 2015. Destacó, en particular, una deuda con la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo DACAR por $5.341.267 - sobre un total de deudas comerciales de $5.628.937 -.

La inspección desestimó dicha prueba por carecer de respaldo documental suficiente -en particular, por no contar con constancias suscriptas por la cooperativa-, concluyendo que los elementos aportados no resultaban fiables.

En consecuencia, mantuvo la aplicación de la presunción, considerando que el incremento patrimonial surge de la diferencia entre el pasivo declarado al cierre y al inicio de cada ejercicio, neto de las deudas verificadas mediante circularización.

La hipótesis del organismo fiscal sostuvo que la recurrente habría incurrido en ventas no declaradas y que, a fin de mantener el equilibrio de su información contable, habría registrado pasivos inexistentes destinados a justificar la evolución de su activo, sin afectar los resultados respaldados con comprobantes; esto es, sin alterar las ventas facturadas ni los gastos documentados. Señaló, asimismo, que se trata de un ajuste que surge de la propia información elaborada por la contribuyente, como consecuencia de su imposibilidad de acreditar la existencia de las deudas declaradas.

En función de ello, concluyó que, en el ejercicio fiscal 2015, se verificó un incremento de ventas y de renta neta por $753.450,50 y, en el ejercicio 2016, por $4.593.031,40, notificándose los correspondientes ajustes en el débito fiscal del IVA y en el Impuesto a las Ganancias.

IV.C.- Que, por otro lado, el organismo fiscal señaló en los actos determinativos que, en respuesta a los requerimientos formulados en el marco de la inspección, la contribuyente exhibió su Estatuto Social y los libros rubricados, aportando asimismo los Libros IVA Compras y Ventas en formato digital e impreso correspondientes

a los períodos 11/2014 a 03/2017, y manifestando que no registró actividad comercial entre 04/2014 y 10/2014.

Como resultado del cotejo entre los débitos y créditos fiscales emergentes de dichos registros y las declaraciones juradas de IVA presentadas, la inspección detectó una diferencia en el débito fiscal del período 12/2016, concluyendo que el mismo había sido subdeclarado y determinando, en consecuencia, un incremento del mismo por la suma de $11.188,29.

Asimismo, mediante el cruzamiento de información correspondiente al régimen establecido por la RG 3685, se compararon las ventas informadas por la contribuyente con aquellas declaradas por sus clientes. Como resultado, la fiscalización constató concordancia de fechas y montos en la mayoría de los comprobantes, subsistiendo cuatro de ellos no registrados por la contribuyente, respecto de los cuales se impulsó el correspondiente ajuste.

Que, por las fechas de emisión y los conceptos involucrados en dichos comprobantes, la incidencia en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias se circunscribe al ejercicio 2016, determinándose un importe neto gravado a ajustar de $25, correspondiente a dos notas de débito vinculadas al rechazo de cheques por un total de $12.000; en tanto que los restantes dos comprobantes son imputables al ejercicio fiscal 2017 – que no fue incluído en la O.I.-.

Finalmente, de las operaciones con clientes analizadas, se verificó la omisión de registración de determinados comprobantes en el Subdiario de Ventas, lo que implicó un incremento del débito fiscal en el IVA por $5,25 para el período 09/2015 a 02/2016 y por $36.405,60 para el período 03/2016 a 02/2017.

IV.D.- Que, por otra parte, el organismo fiscal efectuó un cruce de información respecto de la totalidad de los proveedores registrados en el Libro IVA Compras, sin detectar sujetos incluidos en la base APOC.

La fiscalización corroboró la efectiva existencia de las operaciones con los dos principales proveedores, concluyendo que las mismas fueron debidamente registradas y declaradas por la contribuyente. No obstante, respecto de las compras de menor significación, consideró procedente excluir del cómputo del crédito fiscal del IVA y proyectar la correspondiente reducción de gastos en relación con los siguientes sujetos:

a) **Chemeco S.A.** y **Alejandro Malti**, quienes negaron haber mantenido operaciones con la contribuyente.

b) **Nicolás Molina** y **Oxpane S.A**., quienes no respondieron a las circularizaciones cursadas. Asimismo, a partir de un cruce de información con bases propias del Fisco, se verificó que dichos sujetos habrían emitido facturas manuales en períodos en los que resultaba obligatoria la facturación electrónica, sin que tales comprobantes hayan sido aportados por la fiscalizada, ni siquiera con posterioridad a la notificación de la vista.

Cabe señalar que, en relación con la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo DACAR, la contribuyente acompañó comprobantes manuales emitidos por dicha entidad, de los cuales surge que los conceptos facturados corresponden a comisiones y gastos financieros. La fiscalización admitió la existencia de tales operaciones y la validez de los comprobantes, en tanto verificó la autenticidad del CAI consignado en los mismos.

En consecuencia, se determinó una incidencia en el Impuesto a las Ganancias circunscripta al período fiscal 2016, con una reducción de gastos por $623.328,56, así como una disminución del crédito fiscal en el IVA por $130.899,01 para el período 03/2015 a 02/2016 y por $10.603,32 para el período 03/2016 a 02/2017.

IV.E.- Que, asimismo, el organismo recaudador consideró procedente la determinación del concepto de Salidas No Documentadas, en los términos del art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y del art. 55 de su decreto reglamentario, en atención a la registración de gastos respaldados por comprobantes supuestamente emitidos por

sujetos que posteriormente desconocieron las operaciones (Alejandro Malti y Chemeco S.A.), así como por otros respecto de los cuales no fue posible verificar su veracidad (Nicolás Molina y Oxpane S.A.).

En virtud de ello, se determinó un ajuste en el Impuesto a las Ganancias -concepto Salidas No Documentadas— por un total de $263.979,65, imputable íntegramente al período fiscal 2016.

IV.F.- Que finalmente, se efectuó un cotejo entre las retenciones y percepciones sufridas en el Impuesto a las Ganancias, computadas en las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales 2015 y 2016, con los los importes informados por los agentes de retención en sus presentaciones del sistema SICORE, detectándose diferencias.

En particular, la inspección señaló que, para el período 03/2014 a 02/2015, los agentes informaron retenciones por $6.120,60, mientras que la contribuyente computó $17.051,18. A su vez, para el período 03/2015 a 02/2016, los agentes informaron $396.479,80, en tanto que la contribuyente declaró $524.926,12.

En consecuencia, el organismo recaudador procedió a notificar dichas inconsistencias en la correspondiente vista.

V.- Que corresponde a este Tribunal analizar la causa conforme a los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, cabe precisar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino únicamente a expedirse respecto de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/02/1987; “Stamei S.R.L. c/ Universidad de Buenos Aires s/ ordinario”, sentencia del 17/11/1987; C.N.C.A.F., Sala V, “Werner, Tomás M. c/ B.C.R.A. s/ proceso de conocimiento”, sentencia del 27/04/1998; “Congelados Macchiavello y Cía. S.A.”, sentencia del 26/04/2007, entre otros).

VI.- Que procede en primer término analizar, por razones de lógica precedencia, los planteos de nulidad articulados por la actora en sus escritos recursivos, fundados en la alegada violación del derecho de defensa y debido proceso adjetivo.

Cabe señalar que, para la procedencia de la nulidad, es menester la existencia de un vicio o la violación de una forma procesal, o bien la omisión de un acto que frustre el propósito perseguido por la ley y que genere un estado de indefensión. Las nulidades procesales resultan inadmisibles cuando no se indican concretamente las defensas de las que se habría visto privado el impugnante, debiendo además fundarse en un interés jurídico actual, pues no pueden invocarse por la nulidad misma. En tal sentido, quien la articula debe aportar elementos que acrediten, *prima facie*, el perjuicio sufrido, si pretende la invalidación de lo actuado (cfr. C.S.J.N., “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET c/ Buenos Aires, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, 05/10/1995, T. 318, P. 1798; “Aguirre, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, 06/02/2001, T. 324, P. 151; C.N.A.C.A.F., Sala II, “Simijosky, Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seg.”, 09/10/1996).

Que, en lo que atañe a los aspectos formales, las resoluciones determinativas impugnadas -en cuanto actos administrativos- satisfacen los requisitos establecidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. En tal sentido, cabe señalar que la actora no individualiza ni precisa cuáles habrían sido las defensas de las que se vio privada como consecuencia de la negativa del organismo fiscal a otorgar vista de las actuaciones. Por el contrario, se advierte que los respectivos libelos recursivos reproducen sustancialmente los argumentos ya vertidos al momento de contestar las vistas, sin introducir nuevos agravios ni fundamentos que permitan acreditar, de manera concreta, la nulidad invocada.

Antes bien, del acta notarial acompañada por la propia actora se desprenden las razones que motivaron la negativa administrativa, en tanto la funcionaria interviniente dejó constancia de lo siguiente, cito: *"(…) Las personas que se presentan, a criterio de la AFIP no tienen acreditada la representación de la sociedad D.K.R. S.A., consultado el archivo de la Agencia, no surge que los interesados tengan las facultades que invocan. Además la firma D.K.R. S.A. ha incumplido disposiciones de la AFIP, debió haber informado los cambios de Directorio, de presidente y los autorizados o representantes, que intervengan ante el organismo (…)*".

En efecto, de la lectura de los actos administrativos surge que, por razones de prudencia fiscal y en atención a lo dictaminado por el servicio jurídico interviniente, el acceso al expediente podría haber implicado una eventual vulneración del secreto fiscal (conf. art. 101 de la ley de rito), circunstancia que justificó el rechazo de la vista solicitada.

Que, en igual sentido, se advierten inconsistencias en la acreditación de la personería invocada por la recurrente. Así, del poder acompañado en autos para promover los presentes recursos surge que el Sr. Rosas Garay reviste el carácter de Director titular y Presidente ante la ausencia del Sr. Herrera, lo cual no se condice con lo sostenido en sede administrativa por el Cdor. Dolcemelo, quien al momento de requerir la vista invocó un poder otorgado por el Sr. Riva, Roberto, en calidad de Vicepresidente, ante la ausencia del Presidente, Pereira Amigo. Tal discordancia se ve reforzada por el hecho de que, del poder que acredita la personería del apoderado Pereira Amigo, no surge que este último ostente la calidad de presidente de la sociedad, siendo que -según la propia documentación acompañada- dicho cargo correspondería al Sr. Herrera.

En tales condiciones, cabe concluir que el organismo fiscal obró con la debida diligencia al rechazar el pedido de vista ante la falta de acreditación suficiente de la representación invocada.

Que, por lo demás, no puede soslayarse que el poder acompañado en autos data del 16/05/2019, mientras que las resoluciones determinativas fueron dictadas con fecha 23/07/2019, lapso durante el cual la recurrente se encontraba en condiciones de solicitar y eventualmente acceder a la vista de las actuaciones, sin que conste que hubiera subsanado las deficiencias señaladas a tal fin.

Por lo tanto, en virtud de las irregularidades constatadas y ante la ausencia de un perjuicio concreto - en tanto los agravios articulados en los escritos recursivos replican los ya introducidos en sede administrativa, pese a alegarse la falta de vista - no corresponde hacer lugar a los planteos de nulidad articulados. Los restantes cuestionamientos de la actora traducen, en definitiva, su disconformidad con el criterio sustantivo adoptado por el juez administrativo, extremo que excede el marco propio de este tipo de planteos.

Finalmente, y aun cuando lo expuesto resulta suficiente para desestimar las nulidades invocadas, corresponde recordar la reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, según la cual "*…cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia*" (cfr. CSJN, fallos 205:549, 247:52, 267:393).

Cabe señalar asimismo que, si bien los planteos fueron tratados en forma previa por razones de orden lógico, no fueron articulados como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual, sino como defensas contra los actos determinativos, con el objeto de obtener la revocación del criterio fiscal. En consecuencia, no corresponde otorgarles tratamiento incidental ni disponer una imposición de costas autónoma.

En este aspecto, resulta pertinente recordar lo sostenido por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, en autos "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia del 24/08/2007), en cuanto señaló que, al encontrarse los planteos de nulidad subsumidos en el ámbito recursivo y no haber generado una actividad procesal autónoma, no se justifica un tratamiento especial en materia de costas distinto del asignado al resolverse la cuestión sustancial.

En igual sentido se pronunció la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Bolland y Cía. S.A." (B-485-XLV, sentencia del 21/02/2013), al sostener "*Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó 'como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal' (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia" (B- 485-XLV, "Bolland y Cia S.A", sentencia del 21/02/2013).*

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin imposición de costas autónomas, de conformidad con el criterio sentado por el Máximo Tribunal en el precedente "Bolland y Cía. S.A.".

VII.- Que seguidamente, corresponde adentrarse en el análisis de la cuestión de fondo sometida a consideración de este Tribunal Fiscal y, en particular, examinar los agravios invocados por la recurrente respecto de los ejercicios analizados.

Cabe indicar que el Fisco procedió a determinar la materia imponible y a liquidar los gravámenes en crisis mediante dos metodologías: por un lado, en forma directa, sobre la base de conocimiento cierto -determinación sobre base cierta- y, por el otro, mediante estimación, esto es, sobre base presunta.

En lo que respecta a los ajustes practicados sobre base cierta, corresponde -por razones de orden metodológico- distinguir entre aquellos respecto de los cuales el contribuyente expresó agravios en sus recursos de apelación y aquellos que no merecieron objeción alguna por su parte.

En cuanto a los ajustes practicados sobre base cierta, cabe señalar -en prieta síntesis- que la fiscalización detectó diferencias en el débito fiscal del IVA por subdeclaración de operaciones, omisiones de registración de comprobantes en el Subdiario de Ventas y discrepancias surgidas del cruce de información con terceros (RG 3685), así como inconsistencias en el cómputo de retenciones del Impuesto a las Ganancias.

Corresponde recordar que, conforme al artículo 12 de la Ley de Procedimiento Administrativo - que se aplica en forma supletoria conforme a la ley de rito - la determinación de oficio, en tanto especie de acto administrativo, goza de presunción de legitimidad, lo que implica que se presume dictada conforme a derecho y subsiste mientras no se declare su invalidez por el órgano competente. Incumbe, por tanto, al contribuyente la carga de desvirtuar dicha presunción, circunstancia que no se verifica en autos.

Ahora bien, toda vez que dichos ajustes no fueron objeto de agravios por parte de la recurrente en sus recursos de apelación, corresponde tenerlos por consentidos, quedando firme su procedencia y, por ende, imponiéndose su confirmación.

VIII.- Que, por su parte, en lo que respecta a determinadas compras consideradas no acreditadas, el Fisco procedió – también sobre base cierta - a impugnar el crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, a efectuar la consecuente reducción de gastos en el Impuesto a las Ganancias y a determinar de oficio este último tributo en concepto de Salidas No Documentadas.

Que, si bien la actora no ha esgrimido agravios concretos en relación con las impugnaciones contenidas en las Resoluciones N° 92/2019 (DV RRMR) y 93/2019 (DV RRMR) -en cuanto refieren al ajuste del crédito fiscal y la reducción de gastos-, sí lo ha hecho respecto del acto administrativo que determinó el gravamen en concepto de Salidas No Documentadas (Resolución N° 94/2019 -DV RRMR-).

VIII. A.- Que, así las cosas, corresponde en primer término, analizar la impugnación del crédito fiscal en el IVA, efectuada por el organismo fiscal. En efecto, en relación con los proveedores Chemeco S.A. y Alejandro Malti, la decisión del Fisco aparece debidamente fundada, en tanto -conforme surge de las respuestas a las circularizaciones cursadas- ambos proveedores negaron haber mantenido operaciones con D.K.R. S.A.

Que, por su parte, respecto de los proveedores Nicolás Molina y Oxpane S.A., la impugnación también se encuentra adecuadamente sustentada en la concurrencia de indicios comprobados, graves y precisos que permiten albergar serias dudas sobre la veracidad de las operaciones invocadas.

En particular, se tuvo en cuenta que dichos proveedores no respondieron las circularizaciones remitidas. A su vez, a partir de un cotejo entre lo consignado en el Libro IVA Compras y las bases de datos del organismo fiscal, se verificó que los aludidos emitieron facturación manual en períodos en los que resultaba obligatoria la facturación electrónica y, fundamentalmente, que la fiscalizada no logró aportar documentación fehaciente que respalde las operaciones cuestionadas, incluso con posterioridad a la notificación de la vista.

Que, en tales condiciones, resulta aplicable la regla "*onus probandi incumbit ei qui dicit*", es decir, que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos (conf. art. 377 del C.P.C.C.N.), correspondiendo a la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditar la efectiva realización y la sustantividad de las operaciones impugnadas. Ello así, por tratarse de la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en tanto las observaciones formuladas por la inspección poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda la existencia real de las transacciones documentadas (cfr. "Molla, Pedro José", TFN, Sala A, 27/03/2002, confirmado por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Cont. Adm. Federal, Sala IV, 27/04/2007).

Que, si bien no puede imponerse al contribuyente una obligación de control que sustituya las potestades propias del organismo recaudador, lo cierto es que, frente a un cuadro indiciario suficiente como el descripto, recae sobre la recurrente la carga de aportar elementos idóneos que permitan desvirtuar las conclusiones fiscales.

Que, en igual sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que las exigencias derivadas del art. 377 del C.P.C.C.N. deben ser interpretadas en armonía con la presunción de legitimidad del acto administrativo de determinación de oficio, a fin de evitar que el Estado deba acreditar en cada caso la veracidad de los hechos en que se sustenta, siendo el interesado quien debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos 328:53). En tal contexto, ante impugnaciones fundadas en elementos que permiten inferir la posible existencia de maniobras irregulares, el contribuyente debe recurrir a todos los medios probatorios a su alcance para acreditar la sustantividad de las operaciones, dotando a la documentación cuestionada de respaldo adicional que restituya su verosimilitud.

Se debe recordar en tal sentido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido a los efectos del

cómputo del crédito fiscal por parte de los responsables que deben liquidar el impuesto a su cargo (art. 12 de la ley de IVA), que resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. En ambos casos ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de bienes o mediante la verificación de la operación generadora del crédito correspondiente (confr. Causa CSJ 119/2013 (49-A) “ADM Argentina SA c/ EN –AFIP-DGI –Resol. 24/08 25/08 DV DyR2 s/Dirección General Impositiva”, del 10 de marzo de 2015), extremo que no se cumple en el caso de autos pues los créditos impugnados no provienen de operaciones que se hayan podido probar como genuinas (CSJ 848/2014 (50-M)/CS1 R.O. “Molinos Río de la Plata SA c/ EN –AFIP-DGI resol 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva” del 25 de agosto de 2015).

Asimismo, con fecha 10 de marzo del 2015, la C.S.J.N. in re "Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI ", sostuvo "9º) 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: "en 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 no se cumple en las presentes actuaciones, pues como se señaló, la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan realizado las operaciones de venta que aquél les adjudicó.”

Que, en el sub examine, tal extremo no se verifica, toda vez que la actora no ha logrado acreditar que los proveedores impugnados hayan efectuado las operaciones de venta que se les atribuyen. En efecto, la actora ni siquiera ha formulado agravios específicos tendientes a controvertir la impugnación del crédito fiscal, sin aportar prueba eficaz que desvirtúe los fundamentos del ajuste.

En mérito de lo expuesto, corresponde confirmar el acto apelado en cuanto impugna el crédito fiscal y, en consecuencia, determina el Impuesto al Valor Agregado.

VIII.B.- Que, en cuanto al cuestionamiento del Fisco Nacional respecto de la deducibilidad de los gastos efectuados en el Impuesto a las Ganancias, cabe mencionar que, el art. 23 de la LIG prevé que "*Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga*", mientras que el art. 83 de la citada ley dispone que "*Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina*".

Que cabe poner de relieve que en la determinación del Impuesto a las ganancias se reiteran los fundamentos de la resolución que impugna el crédito y fiscal y ajusta en el Impuesto al Valor Agregado.

Así las cosas, en el sub lite, tampoco se desvirtúa lo sostenido por el Fisco Nacional, a fin de poder establecer, según la realidad económica, la procedencia de la deducción de los gastos en que indispensablemente se haya incurrido para obtener las ganancias gravadas o mantener y conservar la fuente que las produce. En efecto, es dable señalar que, en lo referente a la carga probatoria, respecto a la deducción de gastos que tienen relación con la actividad, es el contribuyente quien deberá demostrar la veracidad de los gastos y su vinculación con las ganancias gravadas para que el organismo fiscal no pueda impugnarlos.

Que atento lo expuesto y, en virtud de que no se cuenta con elementos suficientes a efectos de considerar la

existencia real de las operaciones comerciales involucradas en el ajuste de marras, corresponde confirmar Resolución N° 93/2019 (DV RRMR) en lo atinente a este punto.

VIII.C.- Que, en cuanto a la determinación del gravamen en concepto de Salidas No Documentadas respecto de los comprobantes impugnados, corresponde señalar que -como con acierto lo expresara el Dr. Torres- se trata de *"un impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. Pero esta misma ocultación ha llevado al legislador a adoptar un arbitrio técnico de inobjetable razonabilidad, cual es el de indicar como sustituto tributario al pagador de la erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es el beneficiario oculto o sustituido tributario"*, *recordando asimismo que "el sustituto tributario debe ingresar el pago definitivo por la salida no documentada en el término de quince días desde que la erogación se efectuó (art. 52, último párrafo del decreto reglamentario)*" (Torres, A.; "Salidas no documentadas", D.T.E., setiembre 1990; pág. 232).

En este marco, corresponde precisar que, más allá de la carencia absoluta o simple falencia en la documentación que haga presumir su falsedad, lo relevante es determinar si el pago responde a una erogación real (aunque no deducible ni generadora de crédito fiscal) o si se trata de una operatoria simulada. En tal sentido, la existencia de un comprobante que respalda una erogación inexistente resulta jurídicamente equiparable a la ausencia de documentación, en tanto en ninguno de ambos supuestos es posible identificar fehacientemente al receptor del pago ni acreditar la causa de la erogación.

Que, en tales condiciones, y siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la carencia o insuficiencia de documentación idónea tiene entidad suficiente para hacer nacer la obligación de ingresar el gravamen previsto en el artículo 37 – hoy 40- de la ley del impuesto a las ganancias. En efecto, en la causa "Red Hotelera Iberoamericana S.A." (sentencia del 26/08/2003), el Alto Tribunal sostuvo que: "*Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (…) 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*".

Que, en el mismo sentido, en el precedente "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/ DGI", con remisión al dictamen de la Procuración General de la Nación, se sostuvo que: "*Ha interpretado el Tribunal que una salida de dinero carece de documentación, a los fines de la aplicación del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, 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 (Fallos: 326:2987, cons. 18°)*".

De ello se sigue que ambos extremos -la identificación del beneficiario y la acreditación de la causa de la erogación- adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto.

Que, en el caso particular, no resultan atendibles los agravios vertidos por la actora en el recurso interpuesto contra la resolución en trato. En efecto, no basta con sostener la improcedencia del ajuste mediante la mera transcripción de citas doctrinarias y jurisprudenciales, acompañadas de afirmaciones genéricas relativas a un supuesto traslado indebido de las cargas del Fisco o a la invocación del principio de realidad económica —que, por lo demás, no ha sido aplicado por el organismo recaudador—, sin rebatir concretamente los fundamentos fácticos y jurídicos del acto impugnado.

En tales condiciones, ya sea por el desconocimiento expreso de las operaciones por parte de los supuestos proveedores, o bien por la ausencia de elementos idóneos que permitan acreditar su efectiva realización en los aspectos operativo y financiero, se verifica la imposibilidad de identificar con certeza al verdadero beneficiario de las erogaciones, así como de demostrar su causa. En consecuencia, corresponde concluir que las mismas encuadran en el instituto de salidas no documentadas, resultando procedente la confirmación del ajuste practicado en los términos del artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (actual art. 40, t.o. 2019).

Ello conduce razonablemente a concluir que las erogaciones registradas carecen de causa real o, cuanto menos, no han sido fehacientemente acreditadas, y que, en cualquiera de ambos supuestos, el verdadero destinatario de los fondos permanece oculto, configurándose así el presupuesto fáctico previsto en la norma citada.

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar asimismo el acto determinativo del Impuesto a las Ganancias en concepto de salidas no documentadas.

IX.- Que, conforme fuera reseñado en el considerando IV, el Fisco procedió a determinar la materia imponible y a liquidar el IVA y el Impuesto a las Ganancias, también mediante base presunta - IV. A y IV.B respectivamente - .

En primer lugar, corresponde advertir que, en materia de determinaciones de oficio, la ley fija un orden de prelación cronológico: sólo cuando el Fisco Nacional no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible (ya sea por ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes), se encuentra facultado para recurrir al método indiciario de determinación. En otros términos, la Administración Fiscal debe agotar, en primer término, los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o “sobre base cierta”) y, únicamente en los supuestos antes indicados, acudir a dicho modo excepcional de determinación.

La doctrina especializada ha entendido que, en la utilización de una presunción, se parte de un hecho conocido para deducir uno ignorado, de modo tal que el desplazamiento del objeto de la prueba radica en que no se acredita el hecho ignorado -que normalmente constituiría el núcleo de la cuestión probatoria- sino la existencia del hecho conocido que sirve de soporte a la presunción. Probado este último, las reglas de probabilidad y vinculación que sustentan al indicio permiten tener por deducido el hecho desconocido (Diez Ruetti - Procedimiento Tributario, Ley 11.683 comentada, pág. 185).

Así las cosas, el organismo recaudador debe probar el hecho en el que se basa la presunción; ello es así porque, tratándose de juicios de probabilidad -y no de certeza- debe acreditar el hecho base (precisión) y la existencia de conexidad entre aquél y la consecuencia que se extrae como sumamente probable (seriedad). Asimismo, los hechos conocidos deben conducir a una misma conclusión (concordancia).

En el caso de autos – y en lo atinente al punto IV.A - el organismo recaudador acreditó que la contribuyente asumió –financieramente- los costos asociados a la producción de mercaderías de La Filomena S.A., para luego inferir el hecho ignorado: la existencia de ventas e ingresos presuntamente omitidos. Ello, sobre la base de que la compensación de los gastos no documentados sólo podía provenir de ventas marginales, en tanto la omisión de costos no habría generado utilidades extraordinarias, lo que condujo al Fisco a presumir que dicha omisión se encuentra acompañada por una correlativa omisión de ventas.

A partir de allí, el art. 18, primer párrafo -asociado a las presunciones simples u *hominis*- faculta al organismo fiscal a aplicar promedios y coeficientes generales con relación a explotaciones de un mismo género. Ello se verificó en las presentes actuaciones, en tanto la administración tributaria utilizó un promedio de utilidad neta de

14 contribuyentes cuya actividad principal declarada es la venta al por mayor de artículos plásticos (código CLAE 466931), a fin de reconstruir el margen de utilidad, el cual arrojó un 13,25%.

En el caso particular, de los antecedentes administrativos emergen elementos que permiten tener por acreditada la hipótesis fiscal. En efecto, luce agregado un contrato suscripto entre la recurrente y La Filomena S.A., mediante el cual las partes formalizan la relación comercial iniciada el 01/01/2015. En su considerando 3 se establece que "*DKR accedió a financiar la operación de La Filomena con fondos suficientes para cubrir su producción, incluyendo pagos de sueldos, servicios, agua, luz, electricidad, telefonía fija y móvil, mantenimiento de maquinarias y vehículos, compras de materia prima, etc., y asimismo los servicios financieros necesarios para la posterior venta de baldes y demás productos*". Asimismo, se incorporó una adenda en la que se prevé la prórroga del contrato por diez años adicionales.

Coadyuva a la acreditación del hecho base lo manifestado por el apoderado de D.K.R. S.A., quien, ante personal fiscalizador, sostuvo —en acta labrada al efecto— que: "*En este contexto, D.K.R. S.A. hoy es una empresa que se encarga de comprar la materia prima, pagando y haciéndose cargo de algunos de los servicios que permiten producir...*" y que "*…LA FILOMENA opera hoy una planta de producción, que funciona gracias a que D.K.R. le va proveyendo fondos para esa actividad. Por percibir esos fondos, LA FILOMENA debería emitir facturas con destino a D.K.R., pero no puede hacerlo por tener inhabilitada la CUIT, de modo que esa emisión de comprobante queda supeditada, con un compromiso de facturación que LA FILOMENA sostiene y reconoce; es decir, LA FILOMENA se reconoce como vendedora de un servicio que D.K.R. recibe, toda vez que D.K.R. está haciendo el esfuerzo financiero...*" (el resaltado no está en el original).

A partir de ello, la parte actora no logró acreditar en esta instancia que sus Estados Contables de los ejercicios 2015 y 2016 contengan los costos correspondientes – y sus consiguientes pagos - a la provisión de mano de obra necesaria para la fabricación de la mercadería, cuya facturación la propia recurrente reconoce en los recursos de apelación interpuestos. En tal sentido, la prueba pericial incorporada mediante el IF-2026-10470984-APN-DTD#JGM no aporta elementos idóneos para desvirtuar la hipótesis fiscal.

En efecto, los peritos son contestes en afirmar que no existe referencia a La Filomena en los registros identificados como IVA Ventas e IVA Compras exhibidos y, en cuanto a los restantes puntos peritados -tales como la fecha a partir de la cual D.K.R. S.A. comenzó a facturar la venta de los productos elaborados por aquélla o el desglose de los importes involucrados-, los expertos señalaron que la actora no proporcionó la documentación necesaria para su análisis.

Asimismo, la recurrente tampoco logró acreditar la hipótesis esgrimida en subsidio, conforme la cual, a partir de un consumo mensual promedio de materia prima de 85 toneladas, la producción sólo podría ser realizada por cuatro máquinas inyectoras, requiriéndose 11 operarios.

En efecto, más allá del carácter unilateral del informe técnico acompañado, la actora no ha logrado acreditar la hipótesis ensayada en los libelos recursivos. Por el contrario, del contrato mencionado obrante en los antecedentes administrativos, surge que la recurrente se comprometió a adquirir 120 toneladas de materia prima - con posibilidad de aumentar dicha cantidad en el caso de ser necesario -, y no las 85 toneladas invocadas en el referido informe.

Por otra parte, asiste razón al Fisco al sostener que carece de sustento afirmar que una quinta parte de las máquinas inyectoras y del personal declarado constituye el costo de producción. Asimismo, el análisis de márgenes de utilidad basado en la información declarada deviene irrelevante, en tanto el núcleo de la controversia

radica precisamente en la subdeclaración de ingresos y la consecuente distorsión de los costos.

En cuanto al agravio vinculado con la presunta falta de pago de las cargas sociales de La Filomena S.A., corresponde señalar que el mismo tampoco puede prosperar, en tanto obran en los antecedentes administrativos las declaraciones juradas de los recursos de la seguridad social de dicha sociedad, en las que se consignan los montos declarados e ingresados al Fisco.

Finalmente, corresponde tratar el argumento relativo a la fecha de inicio de la facturación por parte de D.K.R. S.A. En tal sentido, la recurrente sostiene que ello ocurrió a partir del 01/01/2015 y no desde el 06/2014, como afirma el Fisco. Si bien los peritos consignaron que no contaron con documentación suficiente para expedirse sobre este punto, lo cierto es que, en los antecedentes que corren por cuerda separada, obran elementos que permiten tener por acreditada la fecha indicada por la actora.

En efecto, el contrato acompañado consigna expresamente la fecha del 01/01/2015 como el inicio de la relación comercial entre ambas firmas y, asimismo, luce agregado, en los antecedentes acompañados por el Fisco, un informe de la División Investigación de la Dirección Regional Mercedes, en el cual se señala que: "*Las empresas que facturaron las ventas y compras de La Filomena S.A. por los meses 06/2014 hasta 11/2014 fueron: Trade Tool Argentina S.A. 30-71435920-3. Way Pack S.R.L. 30-70850311-4 y Empack Inc S.R.L. 30-69940853-7, con la modalidad de fason. Las compras de insumos y materias primas y las posteriores ventas de los productos plásticos terminados durante esos meses las hicieron las citadas firmas, constando en acta que La Filomena le brindó el servicio de producción, quedando pendiente a la fecha de facturación del mismo por tener la CUIT inactiva y C.A.I Vencidos. A la fecha y desde 01/2015, las operaciones comerciales, ya sean compras y ventas, se facturaron por la firma D.K.R. S.A., CUIT 30-71436829-6, siguiendo la modalidad de fason, quedando pendiente la facturación del servicio (…)*" (el resaltado no está en el original).

En mérito de lo señalado, asiste razón a la recurrente en lo atinente a este punto.

Que, por lo demás, y conforme a la doctrina en materia de presunciones, el Fisco ha acreditado el hecho base - la relación comercial entre ambas sociedades y la necesaria financiación de gastos - con el grado de precisión requerido - ya sea mediante el contrato acompañado como a través del conjunto de indicios concordantes relevados en la fiscalización-, así como la conexidad entre aquél y la consecuencia que se extrae como sumamente probable.

Sobre esa base, resulta razonable inferir el hecho desconocido, esto es, la existencia de ventas e ingresos omitidos, en tanto la financiación de los gastos no documentados puede explicarse, con un alto grado de probabilidad, a través de ingresos marginales no declarados.

Tal inferencia se ve reforzada por el análisis de rentabilidad: aun considerando los resultados informados por la propia contribuyente, el margen de utilidad neta (2,65% en 2016 y 3,77% en 2015) se ubica significativamente por debajo del promedio relevado por el Fisco (13,25%), descartando utilidades extraordinarias derivadas de la omisión de costos y confirmando, en cambio, que dicha omisión estaría acompañada necesariamente por una subdeclaración de ventas e ingresos.

Que, por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente el ajuste practicado en el Impuesto a las Ganancias y en el IVA, debiendo el organismo fiscal proceder a su reliquidación, conforme a las consideraciones precedentes, en particular en lo relativo a que los costos correspondientes a la provisión de mano de obra deberán cuantificarse a partir del 01/01/2015.

X.- Que, seguidamente – en lo relativo al punto IV.B - corresponde adentrarse en el ajuste vinculado con la aplicación, por parte del organismo recaudador, de la presunción de incremento patrimonial no justificado (art. 18, inc. f, de la Ley 11.683), sustentada en la existencia de deudas inexistentes por $685.000 en el período 2015 y por $4.175.000 en el período 2016.

La doctrina ha señalado que la detección de un incremento patrimonial no justificado guarda directa relación con el patrimonio del contribuyente, en tanto éste constituye una universalidad susceptible de cuantificación en un momento determinado, pudiendo así compararse el existente al inicio y al cierre de un ejercicio. En tal sentido, la diferencia patrimonial puede manifestarse tanto en el activo como en el pasivo (Diez Ruetti - Procedimiento Tributario, Ley 11.683 comentada, pág. 200).

Asimismo, se ha sostenido que, ante la ausencia de instrumentos que acrediten en forma indubitable la existencia de un préstamo, la prueba destinada a demostrar la realidad de un pasivo debe ser particularmente rigurosa, abarcando tanto su nacimiento y modalidades como su eventual extinción. En suma, resulta necesario acreditar, por medios idóneos, la secuencia completa de la operatoria, esto es: la titularidad de los fondos en cabeza del prestamista, su efectiva entrega al deudor, la aplicación de dichos fondos por parte de éste y, en su caso, su posterior restitución (conf. “Club Vacacional S.A. C/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo”, sent. CNACF Sala IV del 14/04/16).

En el caso de autos, la contribuyente no ha acompañado elemento documental ni evidencia financiera alguna que permita siquiera acreditar, de modo indiciario, las supuestas acreditaciones bancarias o la trazabilidad proveniente de la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo DACAR, la cual -según la propia recurrente- representaría la principal fuente de los pasivos impugnados.

Sobre dicha base, y acreditado el hecho base -esto es, la existencia de incrementos patrimoniales no justificados-, la normativa dispone que los mismos deben ser considerados: 1) en el Impuesto a las Ganancias, como ganancias netas determinadas por un monto equivalente a tales incrementos, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles; y 2) en el Impuesto al Valor Agregado, como montos de ventas omitidas, determinados en función de los conceptos resultantes del punto anterior.

En efecto, el organismo fiscal sostiene que la omisión de ventas así estimada posee su correlato patrimonial en los estados contables de la firma. En ese entendimiento, concluye que D.K.R. S.A. habría incurrido en ventas no declaradas y que, a fin de mantener el equilibrio de su información contable, procedió a registrar deudas inexistentes que justificaran la evolución de su activo, sin alterar los resultados respaldados con comprobantes; esto es, sin modificar las ventas facturadas ni los gastos documentados.

En cuanto al agravio de la recurrente relativo a la improcedencia del ajuste por implicar la utilización concurrente de más de una presunción, cabe recordar que el art. 18 de la ley de rito -en el párrafo siguiente a los incisos- dispone que las presunciones allí establecidas de manera taxativa no podrán aplicarse conjuntamente respecto de un mismo gravamen y período fiscal, sin que exista, en cambio, prohibición alguna para la aplicación conjunta de una presunción específica con la presunción general prevista en el primer párrafo de la citada norma.

Al respecto, corresponde recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que “no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador” (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre muchos otros), quien bien pudo haber incluido expresamente, de haberlo considerado pertinente, a las presunciones simples u *hominis* del primer párrafo del art. 18 dentro de la prohibición mencionada.

Cabe agregar que el presente ajuste se sustenta en información elaborada por la propia contribuyente, a partir de la imposibilidad de acreditar la existencia de sus pasivos, mientras que el ajuste relativo a la omisión y no exteriorización de costos se apoya, precisamente, en información extracontable o subdeclarada.

Sin perjuicio de que obra en estos actuados -mediante PV-2023-74406212-APN-VOCVI#TFN- sentencia penal dictada por el Juzgado Federal de Campana N° 2, en el marco de la causa FSM 110511/2019, caratulada “D.K.R. S.A. y otros s/infracción Ley 24.769”, que dispuso el sobreseimiento de los imputados, corresponde destacar que, en dicho pronunciamiento, se estableció expresamente que, en sede penal, la determinación de deuda sobre base presunta e indicios no resulta suficiente, al menos, para el dictado de un procesamiento.

Que ello no obsta a que este Tribunal Fiscal se aboque a dilucidar el acaecimiento de los hechos imponibles en cuestión y estudiar si resultan ajustados a derecho los actos determinativos, en concordancia con el art. 20 de la Ley Penal Tributaria.

Por todo lo expuesto, se concluye que la orfandad probatoria de la recurrente en relación con el presente ajuste sella la suerte de sus agravios, en tanto no ha logrado conmover la hipótesis fiscal ni aportar, en esta instancia jurisdiccional, elementos idóneos que acrediten la efectiva existencia de los pasivos cuestionados.

En consecuencia, corresponde confirmar los actos administrativos en lo atinente a este aspecto.

XI.- Que, por su parte, al no haberse formulado agravios concretos en relación con los intereses resarcitorios respecto de la parte confirmada, corresponde mantenerlos en proporción a los respectivos vencimientos, con costas. No obstante ello, cabe recordar 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 (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

XII.- Que corresponde ahora analizar el aspecto infraccional de la Resolución N° 94/2019 (DV RRMR) a través de la cual, se le aplicó al contribuyente una multa por defraudación, con sustento en el art. 46, en concepto de Salidas No Documentadas.

En lo que respecta a esta última cabe dejar sentado, en primer término, que en materia de sanciones derivadas del impuesto sobre salidas no documentadas, 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 Excma. 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 de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de 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 Nº 11683.

Que, por otra parte, la cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI”, que 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 -salida no documentada- en el período 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.

Que, en cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 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 Nº 11683, 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 serían pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Por otra parte, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también la conducta engañosa o maliciosa mediante hechos externos y concretos. Es decir que el Ente Fiscalizador debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente probable o conjetural.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)".

Que, en el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.

Que, en tal inteligencia, y al no haberse hecho uso de las presunciones establecidas en el art. 47 de la ley de rito, no se advierte en el acto apelado que el organismo fiscal haya acreditado de manera plena la existencia de una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, no resultando suficiente la mera invocación genérica de que "la responsable ha dejado de oblar intencionalmente el impuesto en su justa medida" (pág. 40 de la resolución de referencia).

Al respecto, cabe traer a colación lo resuelto por esta Sala – con anterior composición- en los autos "Molinos Isern S.A." del 21/11/2002, cuando estableció que: "*A efectos de aplicar una multa por defraudación, deviene insuficiente la mera invocación por parte del Fisco de que la conducta asumida por el responsable reviste carácter dolosa (…) pues debe acreditar dicha conducta a través de hechos concretos y no lo hizo, por lo que corresponde reencuadrar la conducta reprochada en la omisión de impuestos del art. 45 de la ley 11.683*"

Que, en efecto, en concordancia con la jurisprudencia reseñada, la falta de fundamentación del organismo recaudador, no implica que la conducta fiscal del contribuyente en relación con el ajuste que se confirma quede impune, en tanto se configura la figura culposa de omisión de impuestos.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos "*Elen Valmi de Claret y Garello*" del 31/05/1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa expuso "*...Surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador*".

En efecto, en las presentes actuaciones, la apelante ha cometido una conducta que se subsume en el concepto de culpa que sólo podrá desvirtuarse probando la existencia de un error excusable. La jurisprudencia ha señalado que "*para su viabilidad, se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación*" (CSJN, "Morixe Hnos. S.A.C.I", pronunciamiento del 20/08/1996, Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, Causa N° 36.571/12, in re "Argentino Foot Ball Club (TF 28506-I) c. DGI", del 13/02/2013; Sala V, "Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c. D.G.I.", expte. 22.846/06, 11/05/2006 y recientemente, Sala III "Arauca Bit A.F.J.P. S.A."(TF 36903-I) c. D.G.I. s/ recurso directo de organismo externo, del 16/02/2017).

Por su parte, el segundo artículo agregado mediante la ley 27.430 a continuación del artículo 50 de la ley de rito, incorpora que se entenderá por "error excusable" cuando la norma aplicable al caso (por su complejidad, oscuridad o novedad) admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. Y continúa, en orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, que deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades. En el caso de autos, nada de ello ha sido acreditado.

En efecto, la actora no ha aportado elementos probatorios o factores atendibles, eximentes o atenuantes de su responsabilidad, para acreditar que haya existido un error excusable. En virtud de ello, el examen de los hechos y las constancias incluidas en los antecedentes administrativos permiten advertir la presencia de los supuestos requeridos para el reencuadre de la conducta en la figura omisiva del art. 45 de la Ley de rito.

Con relación al quantum de la multa aplicada, atento que surge del acto administrativo apelado la falta de antecedentes sumariales por parte de la recurrente, se estima procedente fijar el quantum de la multa de autos en el mínimo legal previsto por el artículo 45 de la ley ritual.

El Dr. Armando Magallón dijo:

I.- Que adhiero al voto del Dr. Porporatto, con excepción de la cuestión relativa a la multa aplicada a la contribuyente respecto del ajuste del Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas con arreglo a las previsiones del art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) tratada en el considerando XII del mismo, aspecto en el que entiendo que solo cabe la revocación del acto sancionatorio.

II.- Ello así pues, si bien coincido con los fundamentos vertidos por mi colega para concluir que en este caso la imputación fiscal encuadrada bajo la figura de la defraudación contemplada en el art. 46 carece de la debida justificación en el aspecto subjetivo requerido por el tipo, entiendo que no es posible la reconducción y subsunción de la conducta de la recurrente en las previsiones del art. 45 de la ley citada.

Que así lo pienso, habiendo expresado las razones para ello en los votos emitidos al resolver las causas "Quercia, José Luis" y "Master Rental S.A., sentencias ambas del registro de esta Sala "B" -fechadas, respectivamente, el 9 de abril de 2012 y 3 de marzo de 2012- a cuyos fundamentos me remito en mérito a la brevedad a los fines de postular idéntica solución para el *sub lite*. Debo puntualizar que, no obstante que en tales ocasiones la imputación se basaba en la figura tipificada en el art. 46 de la ley de procedimiento con un texto diferente al actual, la conclusión no podría verse alterada por esta circunstancia, tal como se habrá de explicar seguidamente.

III.- Asumido ya -por las razones expuestas por el Sr. Vocal preopinante a las que he adherido- el desplazamiento

de la imputación dolosa originalmente efectuada en autos, la aplicación de la doctrina jurisprudencial derivada del precedente Fallos 322:519, en cuanto estableció que *"Al ser inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, si una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente"* y que *"Si quedó acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 con la determinación de la obligación tributaria que quedó firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna excusa admitida por la legislación vigente"*, podría llevar a reencuadrar la conducta en las previsiones del art. 45.

Sin embrago, en el caso que nos ocupa se da la particularidad de que se juzga la conducta derivada de la falta de ingreso del Impuesto a las salidas no documentadas, tributo que, a mi modo de ver, no requiere de una declaración jurada determinativa para su exteriorización e ingreso.

Por su lado, cabe señalar que el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones) vigente a la fecha de los hechos juzgados, en lo que aquí interesa establecía: *"El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el CINCUENTA POR CIENTO (50%) y el CIENTO POR CIENTO (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales"*.

IV.- Que sin perjuicio de lo señalado y a mayor abundamiento de lo expresado al votar en las causas aludidas en el considerando II precedente, creo conveniente puntualizar aquí que la solución que propuse oportunamente para dilucidar la cuestión que también nos ocupa en el *sub lite* no depende, a mi modo de ver, de la fecha de entrada en vigencia de las disposiciones de la RG. (AFIP) 893, tal como parecería surgir de las consideraciones efectuadas en el dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal a las cuales remitió la Corte Suprema de Justicia al emitir sentencia en el precedente "D'Ingianti, Rosario Vicente" del 12/10/2010.

Que ello así pues, tal como señalé en "Quercia", la imposibilidad de aplicar multas por las infracciones materiales previstas en el ordenamiento procedimental respecto del Impuesto sobre las Salidas no documentadas deriva del carácter del instrumento con el que el mismo debe ser cancelado -volante de pago-, el que carece de los atributos propios de una declaración jurada determinativa del tributo, en cuanto ésta se relaciona íntimamente con el sistema infraccional de la ley procedimental.

Que no empece a dicha conclusión, según entiendo, la circunstancia de que el art. 15 de la Ley 11.683 atribuya a las boletas de depósito y comunicaciones de pago -como los que se utilizan para ingresar el tributo que motiva estos actuados- el "carácter" de declaración jurada. En efecto, la norma señala que serán pasibles de las sanciones previstas en los arts. 39, 45 y 46 *"...las omisiones, errores o falsedades <u>que en dichos instrumentos se comprueben</u>..."* -el destacado es propio-, por lo que parece obvio que: (i) sólo las deficiencias contenidas <u>en</u> tales instrumentos podrían generar la imputación infraccional y, (ii) la falta de presentación de volantes de pago ante el organismo no podría identificarse o asimilarse con *errores, falsedades u omisiones volcadas o consignadas <u>en</u>* ellos -según los términos expresos de la norma examinada-, pues es evidente que se trata de dos situaciones bien distintas.

Queda claro para mi que la norma infraccional examinada tolera la imputación sólo ante la falta de presentación -o bien, su presentación con datos inexactos- de la declaración jurada determinativa de tributos. También podrá,

eventualmente, sancionarse la falta de presentación o inexactitud de otros instrumentos requeridos cuando no se trata de la obligación de determinar la obligación, sino sólo de liquidarla o ingresarla, pero esta es una situación particularmente identificada en el texto legal de la Ley 11.683 -y normas complementarias- y diferente de la que se verifica en estos autos.

En efecto, cuando la norma legal se ha querido referir o abarcar con sus alcances a otros instrumentos distintos de la declaración determinativa, lo ha hecho constar de manera expresa. En tal sentido, el inciso c) de la norma infraccional bajo análisis es sumamente claro: *"El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas."*. Ciertamente, en estas actuaciones no se trata de ninguno de estos dos últimos supuestos (ni ingresos a cuenta ni anticipos).

Que puede advertirse entonces, con meridiana claridad, que la imputación de autos -que se habría verificado el tipo del art. 45 de la ley procedimental- no podría tener andamiento ni aun mediando la "caracterización" de la comunicación de pago que lleva a cabo el aludido art. 15 de la citada norma, en tanto y en cuanto no se le reprocha a la contribuyente el hecho de haber presentado documentos (comunicaciones de pago o boletas de depósito) que contengan inexactitudes o errores.

Que por su parte y en cuanto a las "omisiones" a que se refiere el citado art. 15, adviértase que según su texto las mismas deben, al igual que los errores o las falsedades, ser comprobadas "***en*** dichos instrumentos", vale decir, que éstos deben contener a aquellos. Ergo, la norma bajo análisis no se refiere -y por ende no podría penalizar- a la omisión de presentar el comprobante de pago o boleta de depósito, omisión a la que, como medio comisivo, sí hacen referencia (cuando se trata de verdaderas declaraciones juradas) tanto el art. 45 como el art. 46 de la ley procedimental (en este último caso, recién a partir de la reforma que se le introdujera por el art. 1°, punto XVI de la Ley 25.795 (B.O. 17/11/2003).

Que siendo así, no creo posible subsumir en el tipo infraccional del art. 45 de la conducta aquí reprochada -falta de ingreso del Impuesto sobre las salidas no documentadas- cuando ello no encuentra expresa previsión normativa, pues lo contrario implicaría una manifiesta violación de los principios constitucionales de legalidad y tipicidad penal.

La Corte Suprema de Justicia tiene dicho que *"La correlación entre sanción y bien jurídico es la que, con fundamento en la proscripción de la analogía, permite fundar la prohibición de que, so pretexto de interpretación, se amplíen los tipos legales a la protección de bienes jurídicos distintos de los que el legislador ha querido proteger"* (Fallos 318:207), como así también que *"La cláusula del art. 29 de la Constitución Nacional según la cual ¨los jueces no podrán ampliar por analogía las incriminaciones legales ni interpretar extensivamente la ley en contra del imputado¨, impide aumentar los supuestos susceptibles de sanción penal, más allá de los comprendidos en el precepto aplicable, entendido con el alcance que los términos en que está redactado llanamente autorizan"* (Fallos 215:23).

V.- Que en virtud de lo expuesto voto por revocar la multa sobre el Impuesto a las Ganancias - Salidas no documentadas aplicada en la Resolución N° 94/2019 (DV RRMR), con costas.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

1) Confirmar parcialmente las resoluciones N° 92/2019 (DV RRMR) y N° 93/2019 (DV RRMR) de conformidad con lo resuelto en el considerando IX, en cuanto determinan impuestos e intereses. Con costas según sus respectivos vencimientos.

2) Confirmar la Resolución N° 94/2019 (DV RRMR) en cuanto determinan impuesto e intereses. Reencuadrar la multa aplicada en dicha resolución en el art. 45 de la ley de rito en su mínimo legal, con costas en el orden causado.

3) Ordenar al Fisco Nacional que, en el término de treinta (30) días, practique reliquidación en atención a la forma en que se resuelve en los puntos que anteceden. A tal efecto, pónganse a disposición de la representación fiscal los antecedentes administrativos en la Mesa de Entradas de este Tribunal, dejándose constancia que el plazo ordenado involucra el retiro y devolución de las actuaciones administrativas.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2026.06.19 13:05:19 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2026.06.19 13:17:53 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.06.19 14:55:52 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.19 14:56:24 -03:00