Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-82138452-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Agosto de 2026

Referencia: Serra Grau Carlos Enrique. Sentencia 2da. nom.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y Viviana Marmillón (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el **EX-2021-122488917-APN-SGAI#TFN** caratulado ***"SERRA GRAU CARLOS ENRIQUE"***.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que mediante RE-2021-122488559-APN-SGAI#TFN la recurrente interpone recurso de apelación contra la Resolución Nro. 170/2021 (DV R1II) mediante la cual se determinó de oficio su obligación frente al Impuesto a las Ganancias, salidas no documentadas, por los períodos 02/2015 a 11/2017, con más intereses resarcitorios y una multa equivalente a tres veces el impuesto dejado de ingresar, en los términos de los arts. 46 y 47 incs. b) y c) de la Ley de procedimiento fiscal.

En primer lugar, solicita que se declare la nulidad absoluta del acto apelado al considerar que el organismo fiscal ignoró la documentación aportada por el contribuyente para demostrar que la totalidad de los proveedores cuestionados fueron incorporados a la Base de Facturas Apócrifas con fecha posterior a la operación realizada. Enumera la documentación aportada y que, a su criterio, no fue considerada por el Fisco.

En este sentido, añade que aquella información fue ignorada por la fiscalización por lo que entiende que se habría violentado el debido proceso y derecho de ser oído que debe imperar en todas las actuaciones administrativas.

Afirma que, por ello, el organismo fiscal tomó decisiones antojadizas que motivaron indebidamente la sustanciación del presente sumario.

Sostiene que todo acto administrativo supone una estricta sujeción a derecho, debiendo cumplirse los requisitos

que establece el ordenamiento legal de manera de producir la eficacia que les de validez.

En ese sentido, añade que si los actos tienen defectos o vicios no se logra el objetivo buscado, es decir que no se produce la consecuencia jurídica deseada, dado que no se respeta el orden jurídico. Plantea que, como consecuencia de ello, el acto administrativo es antijurídico y el castigo que la ley prevé es su invalidez.

Afirma que, en este caso, el acto se dictó prescindiendo de los hechos, antecedentes y circunstancias y del derecho alegado, por lo que, solicita que sea sancionado de nulidad absoluta. Plantea, además, que la resolución apelada carece de una debida motivación.

Asimismo, impugna el acto administrativo y la sanción de multa pretendida al considerar que también carecen de finalidad y sostiene que la sanción que se pretende, viola el derecho de defensa y el debido proceso legal, además de resultar manifiestamente arbitraria e improcedente, careciendo –afirma- de sustento fáctico y jurídico.

En razón de lo que antecede, solicita que se declare la nulidad y se revoque la pretendida aplicación de sanción dispuesta en la especie, ordenándose sin más trámite el archivo de las presentes actuaciones.

Asimismo, detalla el mecanismo utilizado por las empresas a través de las denominadas facturas apócrifas, con el fin de disminuir ilegalmente la carga tributaria.

Advierte que, al descubrirse estas transacciones ilegales, el organismo fiscal fue ajustando sus métodos para evitar estos mecanismos nocivos. Por ello, sostiene que sólo se pueden emitir comprobantes en los establecimientos habilitados por el Fisco, para lo cual es necesario solicitarle al organismo de recaudación el CAI correspondiente.

Afirma que, en el presente caso, dicho requisito fue debidamente cumplimentado.

Explica que, para evitar el flagelo de las facturas apócrifas, se creó una base de datos –denominada APOC y la de verificación de comprobantes- que permite a los contribuyentes chequear que su proveedor no sea una empresa fantasma.

Plantea que, en el afán de control, puede generarse que se condenen a quienes actuaron de buena fe a demostrar que las facturas recibidas se correspondan a productos o servicios realizados, invirtiéndose así la carga de la prueba.

Cita jurisprudencia a través de la cual el Tribunal Fiscal concluyó que se habían presentado pruebas suficientes para demostrar la veracidad de las transacciones que el organismo fiscal pretendía desestimar. Efectúa una reseña de la jurisprudencia señalada.

En cuanto a la sanción impuesta, considera que debe dejarse sin efecto, o en todo caso, aplicarse la reducción máxima autorizada por ley, considerándose la insignificancia en la gravedad de los hechos y la ausencia total de antecedentes.

Sostiene que siempre se ha cumplido puntualmente con los deberes formales y materiales con la AFIP, y por ello, aduce que no registra antecedentes de sanciones por incumplimiento, entendiendo que los hechos aquí juzgados no representan el denominado doctrinariamente “delito de peligro fiscal”.

Afirma que, en el caso, corresponde dejar sin efecto la aplicación de la multa o la reducción a su mínimo legal, por aplicación de los principios penales de “legalidad”, “interpretación restrictiva” y “prohibición de la analogía”

y por aplicación de la “ley penal más benigna” e “indubio pro reo”.

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante IF-2022-41543702-APN-DTD#JGM contesta el Fisco Nacional el traslado del recurso, y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que se confirme la resolución apelada, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos de la causa.

III.- Que mediante PV-2022-44075402-APN-VOCII#TFN se declaró como de previo y especial pronunciamiento el planteo de nulidad articulado por la actora en su escrito de apelación y se difirió su tratamiento para el momento de resolver sobre el fondo de la causa.

IV.- Que mediante PV-2022-104510357-APN-VOCII#TFN se abrió la causa a prueba y a través de la PV-2022-128240828-APN-VOCII#TFN se tuvo al recurrente por desistido de la prueba pericial contable.

Mediante PV-2026-68624116-APN-VOCII#TFN se elevaron las presentes actuaciones a consideración de la Sala “A”.

Finalmente, mediante IF-2026-76055387-APN-VOCII#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

V.- Que corresponde en primer término tratar el planteo de nulidad opuesto por la recurrente.

A efectos de resolver sobre lo expuesto, cabe señalar, en primer lugar, que el acto aquí apelado es un acto administrativo que, como tal, debe reunir los elementos que la ley 19.549 establece. Dicho texto normativo distingue los requisitos formales (artículo 8) y sustanciales (artículo 7), sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos, que son, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto; 2) la causa, 3) el objeto, 4) procedimiento, 5) la motivación y 6) la finalidad.

En ese contexto, la recurrente afirma que el organismo fiscal ignoró la documentación aportada para demostrar que la totalidad de los proveedores cuestionados fueron incorporados a la base de facturas apócrifas con fecha posterior a las operaciones realizadas.

Sentado ello, se advierte que no le asiste la razón a la actora en su planteo, toda vez que se desprende de la resolución apelada que el Juez Administrativo analizó su defensa, referida a la incorporación de los proveedores en la base Apoc con posterioridad a las operaciones cuestionadas, circunstancia que consideró, por las razones que expone, inconducente para modificar la pretensión fiscal.

Por su parte, se advierte que de la lectura del acto apelado se desprenden los hechos y el derecho en que se sustenta, además de guardar la debida correspondencia entre la exposición de motivos con la conclusión a la que se llega, debiendo concluirse que se encuentra debidamente motivado.

En cuanto a los agravios referidos a la sanción aplicada, corresponde señalar que tampoco le asiste la razón, toda vez que se ha cumplido el procedimiento sumarial legalmente previsto, que culminó con la aplicación de la multa apelada, detallando el Juez Administrativo las razones del encuadre efectuado, por lo que no se advierte afectación alguna de las garantías constitucionales de defensa en juicio y debido proceso.

En razón de lo que antecede, corresponde rechazar la nulidad intentada, con costas, debiendo señalarse que existen defensas que serán tratadas al momento de decidir sobre el fondo de la causa, pero que no afectan la validez del acto apelado.

VI.- Que a efectos de resolver sobre el fondo de la causa, corresponde dejar expresa constancia que el organismo fiscal inició una fiscalización al recurrente, quien declara como actividad principal “Venta al por mayor de artículos de librería y papelería” y como actividades secundarias “Servicios de publicidad n.c.p.”, cerrando sus ejercicios fiscales en el mes de diciembre de cada año.

Como consecuencia de las tareas de verificación desarrolladas, se constató que el contribuyente realizó erogaciones sin respaldo fehaciente vinculados a supuestas operaciones concertadas con: BERRUETA RODRIGUEZ ANGEL DARIO, Suc. TISEIRA JOSE MARÍA, LM UNION SRL, ANHEE SA, KREFELD SA, FORVILLE SA y RIVAS OSVALDO FÉLIX, los cuales se encuentran incluidos en la base de contribuyente apócrifos, por carecer de capacidad operativa, económica y/o financiera, ello a partir de la investigación realizada por las diferentes Direcciones Regionales involucradas pertenecientes al organismo fiscal.

Ello así, atento el carácter de apócrifos de los proveedores enumerados y al no quedar demostrado que la contraprestación por parte de los mismos, haya sido verdadera y ni siquiera posible, el organismo fiscal procede a gravar tales salidas de fondos con la alícuota prevista en el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Ello así, el organismo fiscal procedió a correr la correspondiente vista previa dando inició al procedimiento de determinación de oficio, que culminó en la resolución que ante esta instancia se apela.

VII.- Que sentado lo expuesto, y a efectos de resolver sobre la cuestión de fondo, corresponde dejar expresa constancia que la recurrente regularizó en su totalidad, la pretensión fiscal correspondiente al impuesto al valor agregado, con sustento en los proveedores considerados apócrifos que se enumeraron precedentemente. En cuanto al impuesto a las ganancias liquidado por el Fisco, el actor conformó parcialmente el ajuste señalado, al no incluir a la totalidad de los comprobantes vinculados a los proveedores observados por el Fisco.

En base a lo expuesto, y más allá que la recurrente haya manifestado que tales impuestos fueron ingresados, a efectos de evitarse mayores inconvenientes, lo cierto es que el acto aquí apelado se circunscribe a determinar el impuesto a las ganancias – salidas no documentadas por los períodos 02/2015 a 11/2017, sustentado en las salidas de fondos vinculadas con los proveedores considerados apócrifos por parte del Fisco Nacional.

Sentado lo expuesto, y en cuanto a los agravios orientados a cuestionar los motivos que llevaron al ente recaudador a impugnar las operaciones con los proveedores señalados, cabe señalar que surgen de los antecedentes administrativos acompañados que la fiscalización realizó un trabajo minucioso respecto de cada proveedor, luego de lo cual fueron incorporados en la base APOC, indicando respecto de cada proveedor, la razón por la cual se resolvió su incorporación: “USINA – SIN CAPACIDAD ECONÓMICA”, “USINA – RESISTENCIA A LA FISCALIZACIÓN”, “USINA – ÚNICA ACTIVIDAD VENTAS DE FACTURAS” y “USINA – COMPONENTE DE UN GRUPO ECONÓMICO”. Además, en la mayoría de los casos no se encontraron a los proveedores en los domicilios declarados, ni han contestado los requerimientos cursados. Tampoco se registraron pagos en concepto de impuesto a las ganancias, ni al valor agregado, o se verificaron pagos por valores insignificantes. Se añade que tampoco tienen declarados bienes registrables. En la mayoría de los casos no declararon empleados en relación de dependencia y en algunos casos se declara como único empleado al accionista mayoritario y presidente. Además de las enumeradas, se observaron otras irregularidades, las cuales se detallan en el Anexo N° 1, denominado “Indicios Proveedores”, que obra agregado en los antecedentes administrativos (vid. IF-2022-41498094-APN-DTD#JGM).

Sentado lo expuesto, debe señalarse que se encuentra debidamente acreditada la tacha de apócrifas de las facturas de los proveedores enumerados, debiendo señalarse, asimismo, que la recurrente rectificó las

declaraciones juradas del impuesto al valor agregado conformando el ajuste fiscal, y si bien plantea que lo hizo, para evitarse mayores inconvenientes, lo cierto es que dicho proceder, implica la aceptación del ajuste fiscal y en consecuencia, el carácter apócrifo de sus proveedores.

No obstante ello, cabe señalar que dado el grado de sofisticación cada vez mayor de las maniobras utilizadas por algunos contribuyentes para evadir el tributo, a través de la utilización de créditos fiscales ficticios, no puede convalidarse la existencia de las operaciones por el hecho de que los proveedores cuenten con autorizaciones otorgadas por el Fisco que se encontraban vigentes, ni tampoco por encontrarse las operaciones debidamente facturadas y contabilizadas –circunstancia que se desprende de la documentación acompañada en sede administrativa- o por haber sido incluidos en la base APOC con posterioridad a las operaciones cuestionadas. En efecto, tales elementos no resultan hábiles para acreditar la veracidad de tales operaciones, frente a las fundadas razones esgrimidas por el ente fiscal para tal atribución.

VIII.- Que aclarado ello, y a efectos de decidir sobre la procedencia de la determinación practicada, cabe tener presente que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto, que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Las disposiciones legales y reglamentarias exigen, además, que la erogación considerada como gasto este respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

En ese sentido, el artículo 37 de la ley del gravamen establece que: *"Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35 %) que se considerará definitivo"*.

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

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

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

Por su parte, el Dr. Torres explica que la disposición en estudio, consiste en una presunción "iuris tantum" que la erogación es íntegramente ganancia neta gravada para el beneficiario oculto, con la particularidad de que por tal circunstancia (su ocultación) se presume, además, que se encuentra en el punto máximo de la escala de rentas, configurándose un impuesto real y proporcional por el empleo de la alícuota marginal máxima para todos los casos" (cfr. Torres, Agustín, "Salidas no documentadas", DTE, X, pág. 5 y 6).

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

Conforme lo ha señalado la doctrina y la jurisprudencia, la finalidad de la norma no es otra que poder gravar en cabeza del erogante, lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto y a quien, por la carencia de documentación, no puede localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal. En esa dirección, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que "…lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio" (C.S.J.N., Radio Emisora Cultural S.A., 9/11/2000).

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

Y, agrega, "…de las verificaciones pertinentes y posibles impugnaciones con los consecuentes efectos en su caso, la documentación de un gasto permite comprobar, por de pronto, la realidad de la erogación y apreciar si por su naturaleza corresponde al concepto del artículo 5° de la ley de réditos, como asimismo individualizar al beneficiario para controlar si éste cumplió con las obligaciones impositivas que le incumben a raíz del pago recibido (cfr. Fallos T 265:518, Cons. 4° y 5°).

Ahora bien, cabe aclarar que cuando la norma se refiere a la carencia de documentación, ello debe interpretarse como comprensivo de aquellos casos en que se carece de los respectivos comprobantes o cuando éstos son inoperantes o manifiestamente insuficientes a los fines que le son propios.

En efecto, como lo aclaró la C.S.J.N. in re "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", de fecha 26/08/2003, "18) Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación –a los fines de esta norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar –al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario" y "21) Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta –en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos 323:3376, el instituto de las "salidas no documentadas" ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente). Criterio éste que fuera ratificado más recientemente por el Alto Tribunal in re "Interbaires S.A.", de fecha 27/09/2011.

IX.- Que bajo tales pautas hermenéuticas y en el caso concreto de autos, conforme se desprende de lo expuesto supra, las operaciones realizadas con los proveedores Berrueta Rodriguez Angel Dario, Suc Tiseira José Maria, LM Union SRL, Anhee SA, Krefeld SA, Forville SA y Rivas Osvaldo Félix carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para individualizar al verdadero beneficiario de los pagos efectuados, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. Cabe acotar que se encuentran acompañados en los antecedentes administrativos las órdenes de pago correspondientes, en las cuales se identifican los cheques utilizados y los pagos realizados en efectivo (vid. IF-2022-41484357-APN-

DTD#JGM).

En este sentido, al haberse realizado actos y emitidos documentos carentes de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación realmente realizada por el recurrente y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella (cfr. C.S.J.N., Red Hotelera Sudamericana S.A., 26/08/2003). En efecto, las copias de los anversos y reversos de los cheques en cuestión, que se encuentran acompañados en los antecedentes administrativos, solo permiten determinar quienes recibieron los fondos, pero impide acreditar, como se expuso, cuál ha sido la verdadera operación realizada y por ende, se desconoce el motivo por el cual se entregaron tales fondos.

Sentado lo expuesto, cabe señalar que los dichos de la recurrente se encuentran desprovistos de probanza que resulta hábil para apoyar su postura, no habiendo cumplido las intimaciones relativas a la pericial ordenada, razón por la cual se la tuvo por desistida.

Cabe acotar que la documentación acompañada en los antecedentes administrativos, principalmente facturas, remitos, libros contables y resúmenes bancarios, sólo permite acreditar, como se expuso, que las operaciones fueron debidamente registradas y contabilizadas, no así la veracidad de tales operaciones. Respecto de los resúmenes bancarios, corresponde señalar que los débitos por pagos efectuados, que surgen de las cuentas respectivas, resultan inhábiles para vincularlos con las operaciones impugnadas y tampoco permiten determinar la razón por la cual fueron entregados, los fondos en cuestión.

En razón de lo que antecede, corresponde confirmar lo resuelto por el ente fiscal, con costas, en cuanto sustentó adecuadamente su pretensión objetiva y encuadró dichas erogaciones en las previsiones del precitado artículo 37 de la ley del gravamen, máxime cuando se descarta la presencia de los supuestos previstos en el régimen legal para excluir esa obligación de pago.

X.- Que en cuanto a los intereses resarcitorios liquidados en la resolución apelada, toda vez que la recurrente no ha expresado agravios, corresponde su confirmación. Con costas.

XI.- Que resta entonces tratar sobre la multa aplicada, que se sustenta en los arts. 46 y 47 incs. b) y c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998), la que –se adelanta- debe ser revocada.

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

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

En conclusión, es el acto que permite pasar de la base imponible abstracta, definida y regulada por el legislador a la base concreta e individualizada que hace desaparecer la situación de incertidumbre inicial que el acreedor

posee sobre la existencia y dimensión de la obligación impositiva.

Ello así, y más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/9/2000 –aplicable en los períodos discutidos en autos-, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta –a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos –según se vio- es distinta. (vid. doctrina legal del Acuerdo Plenario de este Tribunal, de fecha 3/12/75, “Gaseosas La Tablada S.A.”).

No obsta a tal conclusión lo dispuesto por el artículo 15 de la ley 11.683. En efecto, de consuno con dicho precepto, a fin de aplicar las sanciones previstas en los arts. 39, 45 y 46 de la LPT, las boletas de depósito deben cumplir con los siguientes elementos sustanciales: 1) ser confeccionada por el responsable, y 2) con datos que él mismo aporte” (conf. CNFED. CONT. ADM., Sala I; “Smurfit Kappa de Argentina S.A.”, 17/5/2016). Claramente, dichas circunstancias no se dan en los supuestos en los que la boleta no es confeccionada por el contribuyente ni los datos aportados por él mismo, como en la especie, en el que aquellos fueron extraídos por los funcionarios fiscales al considerar que los gastos o compras tipificaban, según su criterio, una salida no documentada, y el juez administrativo los incorpora en la determinación de oficio.

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

En razón de lo expuesto, la sanción aplicada debe ser revocada, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que adhiere a los relatos y a los Considerandos V a X del voto de la Dra. Guzmán, excepto en lo que se refiere a la imposición de costas por la nulidad planteada, ya que ésta no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (CSJN, “Bolland y Cía. S.A.”, 21/02/2013).

II.- Que a distinta solución se arriba respecto de la procedencia de la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias - 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 25/10/2004 y "Translavial S.A." del 21/11/2005, el instituto previsto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, conforme el criterio sustentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Radio Emisora Cultural S.A.", del 09/11/2000 y "Red Hotelera Iberoamericana S.A.", del 26/08/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de nuestro Alto Tribunal, 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 N° 11683.

Por otra parte, la cuestión ha sido tratada por el Máximo Tribunal, con fecha 12/10/2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI", donde compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia

anterior que revocaba la multa aplicada por el organismo fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas en el 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.

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

En el caso, no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución, a la luz de los elementos que surgieron de la fiscalización de la que se da cuenta en el Considerando VII de la Vocal preopinante, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. Cabe destacar, en este orden de ideas, que la conducta de la recurrente constituye una maniobra por la que se perjudicó al Fisco Nacional, por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 46, por lo que corresponde su confirmación, reduciendo la misma a su mínimo legal, en razón de que no surge de las presentes actuaciones la existencia de antecedentes infraccionales. Las costas en este aspecto se imponen en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce la sanción.

La Dra. Marmillón dijo:

I.- Que adhiero a los Considerandos I a IV y VI a XI del voto de la Vocal preopinante.

II.- Que en relación con la defensa de nulidad articulada por el recurrente, adhiero a lo decidido en el Considerando V de dicho voto, con excepción de lo decidido respecto de la imposición de costas.

En tal sentido, teniendo en consideración que las quejas nulidificatorias no fueron tratadas como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no pueden considerarse de forma autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. CSJN, in-re “Colorin IMSSA”, 02/07/2013).

En mérito a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE**:

1.- Confirmar la resolución apelada en cuanto determina impuesto e intereses y revocarla respecto de la sanción aplicada.

2.- Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.08.24 16:16:01 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Viviana Marmillon
Date: 2026.08.24 17:05:02 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2026.08.25 19:14:19 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.25 19:15:05 -03:00