Expte. N° 79.403/2018.-

Buenos Aires, 10 de febrero de 2026.- PGR

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Granito Serrano S.A. -TF34457-I c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” y,

CONSIDERANDO:

I.- Que, por sentencia del 26/02/2025, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió revocar la sanción impuesta en autos con relación al Impuesto a las Ganancias -Salidas No Documentadas- por el período fiscal 2000, con costas (ver fs. 441/444 del documento digitalizado).

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo -como primera medida- señaló que, según surge de los antecedentes de la causa (fs. 144/145 del cuerpo ganancias) la sanción bajo análisis se impone en relación con pagos efectuados antes y después de la entrada en vigencia de la Resolución General 893/00 (B.O. 25/11/00).

Respecto de las salidas anteriores a esta última fecha, precisó que no se cumple con la tipicidad exigida por la figura infraccional invocada por el Fisco Nacional, ante el vacío legal existente respecto de la forma y plazos para instrumentar el cumplimiento de la obligación a cargo de quien efectúa la erogación.

Sin embargo, señaló que tanto en relación con dichas erogaciones como por la salida correspondiente a diciembre de 2000 idéntica es la solución aplicable, toda vez que a fin de establecer el encuadre efectuado por el organismo recaudador, y con el objeto de esclarecer los elementos necesarios para la configuración del ilícito que se le imputa a la recurrente, ha de tenerse presente que las infracciones materiales reguladas por la ley procedimental requieren por su indiscutida naturaleza penal, en primer término, de la configuración del “elemento objetivo”.

Sostuvo que, si éste no se verifica, no procede adentrarse al análisis del “elemento subjetivo”; es decir, primero debe determinarse si existe una conducta penalmente reprochable a título de infracción, para recién luego, analizar si dicha conducta es imputable y a quién.

En razón de ello, refirió -respecto del elemento objetivo- que no se cumple en la especie la tipicidad exigida por la figura infraccional invocada por el Fisco Nacional, ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago el carácter de declaración jurada.

Luego, citó doctrina que consideró aplicable al *sub examine.*

Por otra parte, señaló que tampoco es posible atribuirles a los comprobantes en cuestión naturaleza de declaración jurada por invocación del

artículo 15 de la ley procedimental, pues ello importaría pretender otorgarles un alcance del que carecen.

En tal sentido, indicó que las boletas de depósito y comunicaciones de pago contempladas en dicha normativa son confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporta, situación que no acontece en la especie, toda vez que la calificación de no documentada de la salida de fondos es efectuada por el fisco con posterioridad a su tarea de verificación, razón por la que los instrumentos que se pretenden asimilar integran una etapa posterior que es la referida al cumplimiento de la obligación tributaria mediante el pago.

Por todo lo expuesto, consideró que los antecedentes obrantes en la causa no evidencian que se haya configurado el llamado “elemento objetivo” de la figura infraccional según los términos descriptos en el punto 3.1 del referido pronunciamiento, tornándose inoficioso el tratamiento entonces del “elemento subjetivo” de la figura achacada.

III.- Que, contra lo así resuelto, la parte demandada interpuso recurso de apelación con fecha 15/04/2025 y expresó agravios el 30/04/2025.

Corrido que fuera el pertinente traslado, su contraria no formuló réplicas (ver fs. 457/458 y 466/470 del documento digitalizado).

IV.- Que el Fisco en la fundamentación de su recurso sostuvo que la sentencia resulta arbitraria por cuanto la legitimidad de la procedencia de la multa en cuestión -tanto para los períodos anteriores como para los posteriores a la vigencia de la R.G (A.F.I.P) 893/2000- surge de la doctrina emanada del pronunciamiento de la C.S.J.N. en la causa: “D´Ingianti, Rosario Vicente (T.F 16.331-I) c/ D.G.I”, sentencia del 12/10/2010.

En ese orden, postuló que en dicho pronunciamiento, en el cual se compartió los fundamentos expuestos por la Sra. Procuradora Fiscal en su dictamen, surge -a la luz de una interpretación a *contrario sensu*- que existiendo disposiciones que establecen la “forma” y “plazo de presentación” de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- para los períodos en cuestión, o bien especificadas las boletas de depósitos y los requisitos de las comunicaciones de pago que deben ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla, la omisión, error o falsedad que en dichos instrumentos se comprueben son pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley rito fiscal. En el caso, pasible de la sanción prevista en el artículo 45.

A su vez, recordó que por R.G. (A.F.I.P) 893, vigente a partir del 20/10/2000, se estableció la forma y plazo de ingreso del impuesto a las ganancias por salidas no documentadas, señalando el dictamen de la Procuración que no puede discutirse, como lo indica el artículo 15 de la ley 11.683, que las boletas de depósitos y las comunicaciones de pago

#32877233#487061320#20260209180617689

confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tiene el carácter de declaración jurada. De lo cual deriva que las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, son pasibles de las sanciones antes señaladas.

Por todo lo expuesto, solicitó se revoque la resolución apelada en cuanto ha sido materia de agravios.

V.- Que, a modo de recapitulación, cabe recordar que, por sentencia del 19/3/2018, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones apeladas en cuanto imponen sanciones en los impuestos al valor agregado, a las ganancias, en todas sus partes, las que quedaron reducidas al mínimo legal fijado en las normas en las que han sido encuadradas, e impuso las costas a cargo de la recurrente en la parte que se confirmó y por su orden en lo que se redujo.

Asimismo, revocó la multa aplicada con relación al Impuesto a las Ganancias -Salidas No Documentadas, e impuso las costas al Fisco Nacional (ver fs. 312/329 del documento digitalizado).

Luego, por sentencia del 12/2/2019, esta Sala anuló parcialmente el pronunciamiento recurrido, en cuanto revocó la multa aplicada con relación al Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas, por considerar que no hubo mayoría de fundamentos, remitiendo las actuaciones a dicho Tribunal para que se dictara uno nuevo respecto de este punto.

Finalmente, el 26/2/2025 se dictó la resolución venida ahora en grado de apelación.

VI.- Que aclarado lo anterior, cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in rebus*, “VZ Bath & Body S.A. (TF 36087-I) c/D.G.I.”, Expte. Nº 12.109/2021, del 8/04/2022; y “Consultatio SA (TF 31752-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” Expte. N° 25.194/2023, del 1/09/2023, entre muchos otros).

Así, teniendo en consideración las referencias jurisprudenciales efectuadas por el recurrente, cabe recordar que este Tribunal ya se ha expedido en casos análogos al presente en ocasiones pasadas.

En efecto, este Tribunal ha sostenido que: “…[e]l 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 –cfr. *Fallos*: 275:83; 323:3376 y sentencia en la causa: R.746. XXXVII R.O. 'Red Hotelera Iberoamericana S.A. c/D.G.I.', del 26/08/2003, registrada en *Fallos:* 326:2987–. En ese caso, la C.S.J.N. ha sostenido, además, que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación a los fines de lo dispuesto por el artículo 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'. Y, asimismo, descartó que dicha norma tuviera carácter sancionatorio" (cfr. en tal sentido, esta Sala, *in rebus,* "Combustibles Vázquez Hnos. S.R.L. c/D.G.I.", del 15/3/2012 y "Gaveteco S.A. c/D.G.I., del 24/02/2015).

La ley del Impuesto a las Ganancias: "…efectúa una presunción, constituyendo como presupuesto para la procedencia de la misma, la no existencia de documentación. Todo gasto que no posea respaldo documental conlleva a la presunción legal que quien recibió el pago no consideró gravada la renta y, por ende, no abonó el impuesto correspondiente por ella. Referido a esta cuestión corresponde añadir que la falta de documentación a la que el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias hace referencia resulta asimilable al aporte de aquella otra que no permita demostrar la existencia y medida de las operaciones" (confr. Flavia Colombini Quijada, "Salidas no documentadas: El instituto, su naturaleza jurídica y la aplicación de multas", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXIX, pág. 315, abril de 2008; como así también, esta Sala, *in re,* "Combustibles Vázquez Hnos. S.R.L.", ya citada).

La Sra. Procuradora Fiscal ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo en el dictamen, cuyos fundamentos el Alto Tribunal compartió, en la causa I.135.XLV "Interbaires S.A. (TF 15.828-I) c/D.G.I." (sentencia del 27/09/2011), 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. 18º)."; "De lo expuesto se colige que ambos aspectos -la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación- adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto".

Sostuvo, asimismo, luego de hacer referencia a las probanzas reunidas en dicha causa, que: “[a]sí las cosas, frente a la impugnación que el Fisco Nacional realizó de la documentación en trato, basada en razones sustantivas y no en meras cuestiones formales, estimo -como también oportunamente lo señaló el Tribunal Fiscal- que estaba a cargo del contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no sólo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados (cfr. *Fallos*: 326:2987, cons. 17º)”.

Agregó que: “[e]n síntesis, ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional -quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad- el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (art. 37, ya citado), carga con la que no cumplió, por lo que, según estimó, su suerte adversa en esta controversia queda definitivamente sellada” -ver el dictamen de fecha 21 de febrero de 2011, recaído en la causa citada-.

VII.- Que, en cuanto aquí interesa, por conducto de la Resolución N° 72/2010 la División Revisión y Recursos -Regional Bahía Blanca- de la A.F.I.P – D.G.I aplica a la sociedad anónima Granito Serrano dos sanciones: la primera en relación con el impuesto a las ganancias del año fiscal 2000, con fundamento en los artículos 46 y 47 inciso b) de la ley 11.683 (que se encuentra resuelta por sentencia firme de este Tribunal que luce a fs. 403/411 vta.) y la restante, equivalente al 70% del gravamen presuntamente omitido en carácter de pago definitivo, por erogaciones no documentadas efectuadas en el ejercicio fiscal 2000, con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o vigente al momento de la configuración de la conducta considerada punible).

El artículo 45 de la ley 11.683 dispone que: “[s]erá sancionado con una multa del 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, quienes omitieren: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. b) Actuar como agentes de retención o percepción. c) 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”.

A su vez, el artículo 46 de la referida norma dice que: “[e]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión,

defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido".

La norma citada, establece la figura dolosa de la defraudación fiscal, para cuya procedencia resulta necesario que se verifique la realización del tipo objetivo, la inexistencia de causales de justificación, que el sujeto sea imputable y que se compruebe en forma directa la presencia de dolo en su accionar.

Como puede advertirse, mediante estas normas se busca sancionar una conducta dolosa y deliberadamente antijurídica, que se concreta cuando a través del ardid o engaño se presentan declaraciones o liquidaciones que perjudican al Estado con un ingreso tributario menor al que correspondería efectuar (cfr. Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, *Procedimiento Tributario, Ley 11.683 comentada,* 4ª edición actualizada, La Ley, Buenos Aires, 2006, p. 272).

En lo que aquí importa, se encuentra fuera de discusión que la contribuyente ha realizado erogaciones correspondientes a ciertos períodos del ejercicio fiscal 2000, por supuestas operaciones cuya autenticidad fue impugnada, sin ingresar en tiempo y forma, las obligaciones previstas en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

VIII.- Que debe precisarse, asimismo, que esta Sala ya se ha pronunciado sobre la cuestión de fondo aquí planteada en las causas: "Ugalde, Lionel Matías (TF 34116-I) c/D.G.I.", sentencia del 5/09/2013; "Paleco S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", sentencia del 19/05/2016; e "Interjuegos S.A. c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo", sentencia del 27/04/2017.

En dicha oportunidad se señaló que: "…[p]ara el período fiscal involucrado en la presente, se encontraba vigente la Resolución General A.F.I.P. Nº 893/00, que dispuso que el ingreso del impuesto en cuestión deberá efectuarse dentro de los quince (15) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada. Además, estableció un plazo especial de ingreso para los hechos imponibles perfeccionados desde el 25/11/98 hasta el 20/10/00 (ver especialmente el anexo resolución general citada)".

En la referida causa "Ugalde", este Tribunal sostuvo que: "[e]n ese orden, al llevarse a cabo el ingreso de dicho tributo se presenta una boleta de depósito o comunicación de pago, cuya naturaleza podría asimilarse a una declaración jurada, según lo prevé el art. 15 de la ley 11.683." (cfr., en igual sentido, esta Sala, *in re,* "Blanco, Daniel Osvaldo c/D.G.I.", sentencia del 30/05/2013 y sus citas).

De este modo, se ha reglamentado la "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada correspondiente a la obligación aquí omitida, cuyo incumplimiento configura el aspecto objetivo de la sanción que se examina.



#32877233#487061320#20260209180617689

Se sigue de lo expuesto que, ante la falta de ingreso del impuesto previsto en el artículo 37 de la ley del gravamen, cabe tener por verificado el elemento objetivo de la infracción (en sentido concordante, ver la causa: “Ugalde, Lionel Matías”, arriba citada).

IX.- Que, en este orden de ideas, cabe recordar que en cuestiones de índole sancionatoria y en cuanto a la caracterización del ilícito, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha desarrollado una hermenéutica de la norma contenida en el artículo 46 de la Ley de Procedimiento Fiscal y ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena. El mismo, responde en su esencia al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. *Fallos*: 271:297 y esta Sala, *in re,* “Caligari, Pericles (TF 34520-I) c/D.G.I.”, del 3/12/2013 y sus citas, entre otros).

Ello no obstante, si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que 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 el sistema legal vigente (cfr. *Fallos:* 278:266, aplicable *mutatis mutandi,* y esta Sala, en una integración anterior, en los autos: “Transportes Tomassini S.R.L. (TF 21.781-I) c/D.G.I.” sentencia del 17/05/2007 y en la actual: “La Clementina S.A. c/D.G.I.”, sentencia del 26/11/2015, entre otros).

En el *sub lite*, la conducta defraudatoria de la actora se encuentra suficientemente descripta en los informes agregados al sumario administrativo y, asimismo, ha sido valorada por la resolución sancionatoria.

Al respecto, tiene dicho el Máximo Tribunal que la infracción lleva implícita la intención de defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia (cfr. *Fallos:* 206:508).

Por lo demás, no ha expresado ninguna excusa válida que permita justificar su conducta y eximirla de la sanción que se corresponde a la infracción verificada en el caso.

X.- Que tal como ha quedado expuesto, el contribuyente conformó el ajuste practicado en concepto de Impuesto a las Ganancias, Salidas No Documentadas.

En cuanto al elemento subjetivo, es de concluir entonces que la contribuyente hizo valer documentación apócrifa, ocultando el verdadero beneficiario de las erogaciones efectuadas, y realizando un despliegue de maniobras ardidosas, ya que se valió de documentación falsa para respaldar sus operaciones. Es por tal circunstancia, que oportunamente se procedió a

impugnar las operaciones facturadas con dichos proveedores, y se determinó un ajuste en el Impuesto a las Ganancias, Salidas No Documentadas.

En tales condiciones, se advierte que el Fisco Nacional ha evaluado en forma concreta y acertada el accionar de la actora respecto de los proveedores, para concluir que obró con dolo, sin que surja de las constancias de autos, ni de los dichos de la actora en sus distintas presentaciones, motivo o fundamento alguno para considerar que la postura adoptada por el citado Organismo carezca de toda apoyatura probatoria; todo lo cual impone admitir el recurso, revocar la decisión apelada y confirmar la sanción aplicada.

XI.- Que en razón de la decisión que se adopta, las costas de ambas instancias se imponen a la parte actora vencida (cfr. artículos 68 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del artículo 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998- y modif.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1º)** admitir en lo sustancial el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, revocar el pronunciamiento apelado en cuanto dejó sin efecto la sanción aplicada a la actora, y confirmar la multa aplicada con relación al Impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas, dispuesta en la resolución A.F.I.P. Nº 72/2010, y **2º)** imponer las costas de ambas instancias a la actora vencida (cfr. arts. 68 y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

Fecha de firma: 10/02/2026
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#32877233#487061320#20260209180617689