Expte. N° 07636/2024.-

///nos Aires, 30 de septiembre de 2025.- PGR

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Ríos Recalde, Andrés Antonio (TF 36006-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” y,

CONSIDERANDO:

I.- Que, por sentencia del 17/10/2023, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: *“1°) Confirmar en todas sus partes las resoluciones N° 122/2011 y N° 123/2011 en cuanto determinan impuesto a las ganancias del año fiscal 2007 y el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales enero a diciembre de 2007, con más sus intereses resarcitorios. 2°) Confirmar parcialmente la resolución N° 124/2011 respecto del ajuste practicado en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- por las erogaciones efectuadas en los meses enero de 2007 a enero de 2008, con más intereses resarcitorios y revocarla en relación a la multa impuesta por el período enero de 2008. 3°) Confirmar las resoluciones N° 94/2012 y N° 95/2012 en relación a las sanciones aplicadas en el impuesto a las ganancias del año fiscal 2007 y el impuesto al valor agregado períodos fiscales enero a diciembre de 2007. 4°) Revocar la multa impuesta en la resolución N° 96/2012 correspondiente al impuesto a las ganancias, salidas no documentadas por las erogaciones efectuadas en los meses de enero a diciembre de 2007. 5°) Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos”* (ver fs. 81/94 del documento digitalizado).

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo -como primera medida- destacó que el recurrente se encontraba inscripto en la actividad de “Servicios NCP” (no clasificado previamente).

Ahora bien, precisó que el actor alegaba la improcedencia de las resoluciones apeladas, argumentando que carecían de un basamento legal adecuado. El Tribunal, sin embargo, estableció que las decisiones en cuestión contenían los elementos jurídicos necesarios para su validez, invocando la normativa aplicable y mencionando las circunstancias fácticas que motivaron su emisión.

En razón de ello, el Tribunal Fiscal de la Nación, evaluó el procedimiento administrativo que se había seguido, destacando que este permitió al recurrente conocer la pretensión fiscal y ofrecer prueba en su defensa, la cual fue producida en sede administrativa.

En este contexto, sostuvo que la Administración Fiscal había verificado adecuadamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias del recurrente, dando origen a la intervención Nro. 333.819 para fiscalizar el Impuesto al Valor Agregado por los períodos de enero a diciembre de 2007, y posteriormente ampliándose al Impuesto a las Ganancias a través de la orden de intervención Nro. 354.561.

Así destacó que, como resultado de dicha verificación, se habían detectado diferencias significativas en el cómputo de créditos fiscales en el I.V.A. y en los gastos declarados en el impuesto a las ganancias, que a criterio del organismo recaudador tornaron inexistentes las operaciones realizadas con la firma Crartel S.R.L. y el Sr. Jorge Mario Mangona.

En ese orden, se consideró que los pagos efectuados a los proveedores cuestionados no reunían la característica establecida en el artículo 38 inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, alcanzando en consecuencia las erogaciones con la figura de salidas no documentadas.

A partir de ello, postuló que el tema en debate quedaba circunscripto a una cuestión de hecho y prueba, a fin de establecer si los indicios invocados por el organismo recaudador para fundar los actos administrativos apelados adquieren relevancia probatoria por reunir las condiciones de ser graves, precisos y concordantes.

En tal sentido, consideró que el recurrente no había logrado acreditar la efectiva existencia de las operaciones cuestionadas, lo que era fundamental para desvirtuar los indicios de irregularidades planteados por el Fisco.

Como consecuencia de ello, concluyó que la carga de la prueba recaía sobre el contribuyente, quien debía demostrar la veracidad de sus afirmaciones respecto a la existencia de sus proveedores y de los bienes y servicios que, supuestamente, habían sido objeto de transacción.

El Tribunal destacó que las pruebas aportadas, incluyendo la declaración de un testigo, no contaban con el respaldo documental necesario para establecer la existencia real de las transacciones. También rechazó los argumentos del recurrente que sostenían que las resoluciones impugnadas carecían de fundamentación legal, ya que estas cumplían con los requisitos formales establecidos por la normativa tributaria.

En otro orden, tuvo en cuenta que los ajustes realizados por la Administración Fiscal se fundamentaron en la falta de documentación adecuada para las erogaciones, lo cual era esencial para el cómputo de los créditos fiscales. El Tribunal subrayó que la normativa prevé que aquellas erogaciones que carezcan de la debida documentación no pueden ser deducidas en el balance impositivo.

Ello así, consideró que las resoluciones impugnadas resultaban ajustadas a derecho, corroborando así la determinación del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias, así como los intereses resarcitorios aplicados al recurrente por la mora en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Por los motivos expuestos, entendió que las sanciones impuestas eran pertinentes y que la conducta del recurrente no había justificado un

comportamiento exculpatorio, resultando en la confirmación de las resoluciones emitidas por el Fisco.

Sin perjuicio de lo anterior, precisó que distinta era la solución respecto de las sanciones aplicadas por el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas, períodos fiscales diciembre de 2007 a enero de 2008, toda vez que en la especie no se cumple con la tipicidad exigida por la figura infraccional invocada por el Fisco Nacional.

Señaló 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.

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 es pretender otorgarles un alcance del que carecen.

En tal sentido, indicó que las boletas de depósito y comunicaciones de pagos contempladas en dicha normativa son confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, 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 1.1 del referido pronunciamiento, tornándose inoficioso el tratamiento entonces del “elemento subjetivo” de la figura achacada.

En tal entendimiento, revocó la multa impuesta en la resolución 124/2011 por las erogaciones del mes de enero de 2008 y la aplicada en el acto administrativo 96/12 por los meses de enero a diciembre de 2007.

III.- Que, contra lo así resuelto, la demandada interpuso recurso de apelación en fecha 4/12/2023 y expresó agravios el 26/12/2023.

De la presentación antedicha se corrió traslado a la contraparte, la que no fue replicada (ver fs. 100/121 del documento digitalizado).

IV.- Que el Fisco Nacional en la fundamentación de su recurso se quejó de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, que cuestionó la sanción impuesta por la falta de presentación del volante de pago correspondiente a las salidas no documentadas, según el artículo 15 de la ley 11.683.

Argumentó, en este sentido, que el sentenciante erróneamente aplicó el principio de irretroactividad de la ley, desestimando así la configuración del requisito material para la sanción.

Destacó, sobre el particular, que la resolución del T.F.N. incluyó cuestiones que no fueron objeto de *litis*, convirtiéndolo en un fallo *extra petita*, quebrantando así el principio de congruencia que exige que las decisiones del juez se limiten a lo que fue objeto de controversia.

Ahora bien, el Fisco Nacional aseveró que los fundamentos utilizados en la sentencia son contrarios a las previsiones de la Resolución General N° 893/2000, ya que el T.F.N. no consideró que las salidas no documentadas deben ser interpretadas de manera que aseguren la percepción íntegra de la renta fiscal.

Acto seguido, citó lo resuelto por la C.S.J.N. en los autos "Red Hotelera Iberoamericana SA. (T.F. 14372-1) c/D.G.I." y “D 'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/D.G.I.”, en apoyo de su postura.

En otro orden, sostuvo que el T.F.N. erróneamente revocó la sanción impuesta por el Fisco, a pesar de que existían elementos suficientes para su aplicación, tanto objetivo como subjetivo.

Postuló, en ese sentido, que la presentación de la declaración jurada pertenecía a una cuestión meramente formal, y que existía la obligación de presentar los volantes de pago conforme a la normativa vigente.

En función a lo expuesto, solicitó la revocación de la sentencia apelada en cuanto dejó sin efecto las sanciones aplicadas por el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas, con costas.

V.- Que sentado 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 S.A. (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).

VI.- Que, así cabe tener en consideración las referencias jurisprudenciales efectuadas por el recurrente, y recordar que este Tribunal ya se ha expedido en casos análogos al presente en ocasiones pasadas.

En efecto, 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.", *ut supra* 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

#38921576#473149115#20250929185416744

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 (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° 124/2011, se aplicó al contribuyente una multa graduada en dos (2) veces el gravamen evadido, respecto del Impuesto a las Ganancias, en concepto de Salidas No Documentadas, por las erogaciones efectuadas en el mes de enero 2008 (período fiscal 2008), cuyo importe asciende a la suma de $ 52.136,41.- de acuerdo a lo normado por el artículo 46 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

A su vez, por conducto de la Resolución N° 96/2012, se aplicó al contribuyente una multa graduada en dos (2) veces el importe del Impuesto dejado de ingresar, cuyo monto asciende a $ 435.697,46.- frente al Impuesto a las Ganancias -Salidas No Documentadas-, por las erogaciones efectuadas en los meses de enero a diciembre de 2007, por hallarse incurso en la figura descripta en los artículos 46 y 47 inc. b) de la ley 11.683.

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*

#38921576#473149115#20250929185416744

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 de los ejercicios fiscales 2007 y 2008, 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)"*.

#38921576#473149115#20250929185416744

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.

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 del actor se encuentra suficientemente acreditada en autos 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 el 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 del actor respecto de los proveedores, para concluir que obró con dolo, sin que surja de las constancias de autos, ni de los dichos del actor 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 las sanciones aplicadas al actor, y confirmar las multas aplicadas con relación al Impuesto a las Ganancias -Salidas No Documentadas, dispuestas en las resoluciones A.F.I.P. Nº 124/2011 y 96/2012 y **2º)** imponer las costas de ambas instancias a la parte actora vencida (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.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 30/09/2025
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

#38921576#473149115#20250929185416744