Informe firma conjunta

Número: IF-2025-134574161-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 4 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 33.699-I y su acumulado N° 35.849-I; La Italiana de Escobar S.R.L.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente N° 33.699-I (y su acumulado N° 35.849-I) caratulado "La Italiana de Escobar S.R.L. s/ recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. La Italiana de Escobar S.R.L. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas en la Dirección Regional Palermo de la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos:

a. la Resolución N° 46/10, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2005 y 2006, y se la intimó a ingresar la suma total de $933.875,03, más intereses resarcitorios (art. 37, ley). Asimismo, se hizo reserva de juzgar su conducta infraccional por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

b. la Resolución N° 151/11, en la que se le aplicó una multa de $701.759,31 en el impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2005 y 2006 (art. 45, ley).

c. la Resolución N° 152/11, en la que se aplicó una multa de $773.975,78 en el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 4/2004 a 2/2007 (art. 45, ley).

En sus presentaciones ante este Tribunal, sostuvo la improcedencia de dichos actos en razón de que:

- los ingresos determinados en la Res. N° 46/10 no guardaban razón alguna con el volumen comercial de la empresa, ni con la cantidad de compras y ventas, como tampoco con el comportamiento del mercado propio de la actividad en la que se encontraba inscripta - elaboración de productos de panadería-; tampoco respondían a la realidad los costos y gastos computados en la liquidación, determinados exclusivamente a partir del Libro IVA compras y los resultados de la circularización a los proveedores.

- no podía el organismo recurrir al sistema de determinación presunta para fundar la invalidez de las declaraciones juradas, sino que debió impugnar las mismas con base en la falta de sustento jurídico y a la falta de elementos para determinar con exactitud la real carga tributaria.

Respecto a las multas aplicadas en las Resoluciones Nros. 151/11 y 152/11, planteó su nulidad por entender que con el fin de cuantificar ambas sanciones el juez administrativo realizó una *"interpretación absurda e irracional"* tanto de lo dispuesto en el art. 20 de la ley 24.769 como de la sentencia dictada en jurisdicción penal en la causa *"Froy Silvina Leonor- contribuyente La Italiana S.R.L. s/ infracción"* que tramitó en el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N°1. Es así que tomó bases imponibles *"absolutamente inexistentes e irreales"*.

Consideró además erróneo el encuadre de las multas aplicadas en la figura de omisión (art. 45 ley 11.683) en el impuesto a las ganancias para el periodo fiscal 2005, en la que se tomó el 70% del importe del impuesto mientras que para el periodo fiscal 2006, el 80%. También por la multa de omisión aplicada en el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 4/2004 a 2/2007 en la que el juez administrativo estableció una multa del 70% del impuesto determinado.

Detalló que en la causa *"Froy Silvina Leonor- contribuyente La Italiana S.R.L. s/ infracción"* se desestimó la denuncia que originó la causa penal, por no constituir delito los hechos expresados por el organismo fiscal. Es por ello, que entendió las bases imponibles como irreales e inexistentes para la realidad económica de la empresa.

A su vez, sostuvo que no se cumplieron los requisitos esenciales del acto (art. 7°, ley 19.549), entre ellos la causa y finalidad. Agregó que toda determinación de oficio sobre base presunta *"debe respetar ciertos indicios que, a los efectos convicticos de la real magnitud de la materia gravada, requieren la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes"*, los que deben guardar una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados.

Manifestó que para calcular las ventas e ingresos de la empresa se partió de constancias e información aportada por ella misma y se agregaron *"diferencias de escasa envergadura"*. En cuanto a lo que se refería a compras de la empresa, no se consideró en el crédito fiscal adquisición alguna, solamente se reconocieron montos por gastos bancarios, los que comparados con los débitos fiscales, presentaban cifras notoriamente bajas, relacionado con el débito fiscal que se reclama.

Continúa explicando que en sede penal, se afirmó que en la actividad en la que se encontraba inscripta La Italiana de Escobar S.R.L. debió considerarse las compras durante los ejercicios fiscales ajustados, es decir, tener en cuenta el crédito de la totalidad de sus compras. Por el contrario, justificaron su omisión en la falta de prueba.

Además, agrega que la sentencia penal resaltó que no es posible pasar por alto que ciertas actividades exigen la adquisición de materia prima y productos para funcionar. Es así que se violentó el principio constitucional de la proporcionalidad y razonabilidad de la pena.

Ofrece la producción de prueba informativa y testimonial y solicita que se revoquen las Resoluciones, con costas.

II. A su turno, el Fisco Nacional contestó el traslado de los recursos y pidió que se confirmen sus actos, también con costas.

En cuanto a la nulidad planteada por la recurrente, alega que se cumplió con el debido proceso, el derecho de defensa en juicio, como con los elementos del art. 7 de la ley 19.549.

Sostuvo que la cuestión de fondo se justificó en la presentación de la declaración jurada en el impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2005 en cero, la que no se ajustaba a su realidad y en la falta de presentación de la declaración jurada en el impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 2006. Es por ello que se recurrió al método presuntivo del art. 18 de la ley 11.683.

Sobre la nulidad planteada en las Resoluciones N°151/11 y 152/11, manifestó que cumplieron con los elementos esenciales que estable el art. 7 de la ley 19.549.

Agregó que la recurrente sostuvo la falta de causa de los actos apelados y por estar fundados en hechos o antecedentes falsos o inexistentes. Además, que al momento de determinar el impuesto al valor agregado, la sentencia de sede penal se encontraba firme.

Manifestó que, si bien las multas son un porcentaje del impuesto omitido, dichos porcentajes se encontraban dentro de los parámetros legales, por lo que no eran irrazonables.

Destacó además, que la recurrente pese a tener las oportunidades no aportó documentación respaldatoria de sus operaciones, solamente hizo consideraciones generales con el fin de obtener la nulidad de las Resoluciones.

III. A fs. 136 se abre a prueba el Expte. N° 35.849-I, admitiéndose la testimonial que obra producida a fs. 143/144, por parte del Sr. Leiva, empleado de la recurrente; a fs. 158, se da por decaído el derecho a producir las restantes testimoniales ofrecidas. A fs. 168 se decidió por Sala acumular el Expte. N° 35.849-I al N° 33.699-I. A fs. 197 se clausura el periodo probatorio y a fs. 203 por PV-2025-87112507-APN-VOCXI#TFN del 8 de agosto de 2025 se elevan los autos a esta Sala. Luego, a fs. 209, se ponen a disposición para alegar, obrando únicamente el escrito presentado por la representación fiscal a fs. 223/227.

A fs. 229 quedan en estado de dictarse la sentencia.

IV. Corresponde referirse, en primer término, a la defensa de nulidad opuesta por La Italiana de Escobar S.R.L. por supuestos vicios de las Resoluciones Nros. 151/11 y 152/11. Se advierte, en primer lugar, que las Resoluciones se encuentran debidamente fundadas en los hechos comprobados a partir de las tareas de fiscalización reseñadas en las actas obrantes en las actuaciones administrativas, por lo que no media en su dictado violación alguna a las disposiciones de la ley 19.549, ni tampoco media afectación alguna a la garantía constitucional de defensa en juicio invocada. En definitiva, no se constata que el Fisco Nacional haya incurrido en ningún vicio que justifique que este Tribunal declare la nulidad de los actos dictados en su sede.

Debe recordarse que la nulidad de un acto no puede invocarse en forma abstracta, sino que es indispensable acreditar la existencia de afectación en algún derecho de quien la pide y un perjuicio concreto, requisitos que en el caso no se han cumplido.

Así lo ha manifestado en forma reiterada y constante la Cámara que ejerce como Tribunal de alzada de este Tribunal al decir que "…cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa "Cooperativa de Trabajo AEI "Colonia Barraquero" LTDA c/ INAES – Resol. 806/08 (Expte. 137/03)", pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa "EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI", "Cachape SRL c/ DGI" y "Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI", pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)" conf. "Bringas Raúl", sentencia del 1.10.2020, entre muchos otros.

Ello así, no resulta objetable el procedimiento seguido para su dictado, ya que las multas notificadas en dichos actos tienen sustento cierto en los hechos acreditados, concretamente la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2005 en cero y la omisión de presentar la del período fiscal 2006; y la presentación en forma inexacta de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los período fiscales 04/2004 a 02/2007.

Por todo lo expuesto, corresponde desestimar la defensa de nulidad, sin costas (*Fallos* 336:70, "Bolland").

V. Debe analizarse ahora la legitimidad de la pretensión fiscal notificada en la Resolución N° 46/10 y de las multas aplicadas en las Nros. 151/11 y 152/11. Para ello, es necesario determinar si los agravios y las pruebas rendidas por La

Italiana de Escobar S.R.L. son suficientes para dejarlas sin efecto.

Los ajustes notificados en la Resolución N° 46/10 tienen origen en la investigación llevada a cabo en la fiscalización a La Italiana de Escobar S.R.L. en el impuesto a las ganancias -actividad principal elaboración de productos de panadería- como consecuencia de la presentación en cero de la declaración jurada del periodo fiscal 2005 y la falta de presentación de la del periodo fiscal 2006.

Ante el incumplimiento de los requerimientos, los ingresos fueron determinados a partir de las registraciones contables y los Libros IVA Ventas y del controlador fiscal exhibidas por la recurrente y haciendo uso de la presunción del primer párrafo del art. 18 de la ley 11.683.

Es por ello que, la fiscalización debió reconstruir la materia imponible a partir de los ingresos exteriorizados en los estados de resultados de sus balances, la declaración jurada presentada en el impuesto a las ganancias presentada en el periodo fiscal 2004 (fs. 14 del informe final de inspección), y con la información obtenida por proveedores y de la obtenida en propia su base de datos.

Los agravios que La Italiana de Escobar S.R.L. formula en esta instancia, al igual que en la previamente sustanciada, se dirigen a cuestionar la conformación de la base imponible del gravamen, la que el Fisco Nacional, como se dijo también tuvo que reconstruir, tanto los ingresos como los gastos y costos que fueron determinados a partir del libro IVA Compras y circularización a los proveedores.

En cuanto a las pruebas rendidas en esta instancia, la única fue la declaración testimonial que obra a fs. 143/144, en la que el Sr. Leiva manifestó haber trabajado como chofer y repartidor de La Italiana de Escobar S.R.L y que tenían clientes como despensas, kioscos y almacenes de barrio. Agregó que su tarea era entregar pan y hacia firmar los remitos que semanalmente pasaban a cobrar los dueños y que no manejaba dinero.

Pero dicha única prueba no es suficiente para revertir el criterio fiscal a la luz de los elementos colectados por la fiscalización y los propios actos de La Italiana de Escobar S.R.L. que no declaró en el impuesto a las ganancias los ingresos generados por su actividad. A ello debe agregarse el vínculo laboral del testigo con la recurrente a la fecha de prestar su declaración, lo que a las claras debilita su alcance.

Tampoco ofreció la producción de prueba pericial contable, que podría haber demostrado la realidad de los montos determinados que cuestiona.

Con ello, resulta razonable que la Administración Fiscal presumiera ingresos no declarados, en particular porque tal como surge del informe final de inspección, se detectó actividad económica en la base de datos del organismo, se analizaron depósitos bancarios de las cuentas con las que operaba la recurrente donde surgía para el periodo fiscal 2005 que los pagos de las operaciones eran menores a las declaradas en el impuesto al valor agregado para el mismo periodo fiscal.

Es así que, pese a contar con amplias posibilidades de ofrecer y producir pruebas que le hubiese permitido contradecir la pretensión fiscal, el recurrente no realizó ningún esfuerzo en contra de la presunción –de ingresos omitidos- aplicada por el juez administrativo.

En suma, le correspondía a la recurrente acreditar la realidad de sus afirmaciones, circunstancia que no se verificó en el caso. Al respecto, la Corte Suprema ya ha expresado que "...la prueba constituye la actividad procesal encargada de producir el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos y supone un imperativo del propio interés del litigante quien, a su vez, corre el riesgo de obtener una decisión desfavorable en el caso de adoptar una actitud omisiva" (Fallos 315:255).

Sin embargo, esa carga procesal no fue cumplida pues no produjo prueba alguna tendiente a demostrar tales extremos sino que se limitó a criticar el accionar del Fisco Nacional, negando las conclusiones arribadas mediante meras afirmaciones

carentes de sustento probatorio.

Por ello, resulta acertada la pretensión fiscal notificada en la Resolución N° 46/10 tanto respecto del capital como de los intereses resarcitorios que se devengan en forma automática, según el art. 37 de la ley 11.683 y sobre los cuales no se formularon agravios en particular.

VI. En cuanto a las sanciones de omisión aplicadas en las Resoluciones Nros. 151/11 y 152/11, también deben ser confirmadas. En el caso de la Resolución N° 151/11 tanto el encuadramiento de la conducta en el art. 45 de la ley, como su graduación resultan conforme a la conducta reprochada, conforme a lo descripto en Considerandos precedentes, toda vez que quedó acreditado que La Italiana de Escobar S.A. omitió declarar los ingresos generados por el ejercicio de su actividad.

La recurrente sostiene que el Fisco Nacional no tuvo en cuenta la sentencia dictada en sede penal en la causa caratulada *"Froy Silvina Leonor- contribuyente La Italiana S.R.L. s/ infracción"*, que obra en las act. adm., que tramitó en el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N°1, que a pedido del fiscal desestimó la denuncia por inexistencia de delito (art. 180, último párrafo, CPPN), tanto por el impuesto a las ganancias del período fiscal 2005 y 2006 como por el impuesto al valor agregado por los periodos fiscales 4/2004 al 2/2007.

En virtud de lo allí dispuesto, la conducta de La Italiana de Escobar S.R.L. fue encuadrada en el art. 45 de la ley 11.683.

Respecto de la sanción aplicada en la Resolución N° 152/11, la misma es consecuencia de los ajustes practicados en el impuesto al valor agregado en los períodos fiscales 04/2004 a 02/2007 en la Resolución N° 47/10 al impugnarse los créditos fiscales y omitir declarar débitos fiscales por ventas. En los períodos fiscales 11/05 a 12/07, las declaraciones fueron presentadas en cero.

Dicho acto fue apelado ante este Tribunal pero por sentencia de la Sala A dictada en el Expte. N° 33.698-I se tuvo por no presentado el recurso y dicha Resolución quedó firme.

Debe recordarse que la infracción a la que se refiere la norma requiere para su configuración, la concurrencia de dos elementos: por una parte, la omisión de pago del impuesto y, por la otra, el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas y en la medida que no exista error excusable.

Las consideraciones realizadas en relación a la actitud de la recurrente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias son suficientes para confirmarlas, puesto que ha quedado acreditado que no presentó declaraciones juradas o las que presentó fueron en forma inexacta al haber omitido declarar tanto en el impuesto a las ganancias como en el impuesto al valor agregado los resultados de sus operaciones lo que, en definitiva, tuvo como resultado que ingresara los impuestos en menor medida, configurándose de ese modo el elemento objetivo del ilícito.

En lo que respecta al elemento subjetivo, de indispensable configuración tratándose de ilícitos tributarios, conforme a la doctrina de la Corte Suprema en Fallos 271:297, era a la recurrente a la que le correspondía demostrar, pruebas mediante, la falta de la culpa o de la negligencia que exige el tipo del art. 45 de la ley (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A.", del 28/06/2007; "La Rueca Porteña S.A.", del 27/10/1998; "Italcred S.A. ", del 28/04/2016, entre otros), pero la única prueba rendida en esta instancia –la testimonial de un empleado- no arrojó conclusiones que respalden si quiera mínimamente sus agravios.

Por lo expuesto, corresponde confirmar las Resoluciones Nros. 46/10, 151/11 y 152/11, con costas.

El Dr. Martin y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto de la Vocal Instructora.

En atención al resultado de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 46/10, 151/11 y 152/11, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de la recurrente, en la siguiente forma:

a) Por el Expediente N° 33.699-I:

i) Por la primera y segunda etapa, en las sumas de $53.935 por la representación procesal y $134.837 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, conforme a lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

ii) Por la tercera etapa, en la suma de $175.778 equivalente a 2,32 UMA por la representación procesal y de $439.445, equivalente a 5,80 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, conforme a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

b) Por el Expediente N° 35.849-I:

i) Por la primera y segunda etapa, en las sumas de $43.288 por la representación procesal y $108.220 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

ii) Por la tercera etapa, en las sumas de $59.715 equivalente a 0,79 UMA por la representación procesal y de $149.287 equivalente a 1,97 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, de acuerdo a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.04 11:42:59 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.04 11:46:07 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.04 13:00:35 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.04 13:00:36 -03:00