**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

**Informe firma conjunta**

**Número:** IF-2025-31903854-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 27 de Marzo de 2025

**Referencia:** SENTENCIA; Expediente Nº 27.493-I y sus acumulados Nros. 27.935 y 27.936; "Texul S.A. s/apelación"

---

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 Nº 27.493-I y sus acumulados Nros. 27.935 y 27.936 caratulado " **Texul S.A. s/apelación"**

**La Dra. O' Donnell dijo**:

I. Texul S.A. interpuso el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra la Resolución dictada en el Sumario Nº SM/19/2006 el 19 de abril de 2006 por la Dirección Regional La Plata de la Administración Federal de Ingresos Públicos en la que se le aplica una multa de $16.513 por la presentación inexacta de las declaraciones juradas del impuesto a la ganancia mínima presunta de los períodos fiscales 2002 y 2003, en los términos del art. 46 de dicha ley (t.v.).

En su presentación ante esta instancia, Texul S.A. manifestó que incurrió en un "error" al confeccionar las declaraciones juradas originales del tributo debido a una desorganización administrativa, contable y financiera, producida por múltiples problemas que afectaron a la sociedad y que culminaron con su presentación en concurso preventivo. Informa que el proceso tramita ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N°1, Secretaría N° 2, de esta Ciudad.

Dijo que ese error fue esencial, porque no tuvo conocimiento de la "criminalidad del acto", e inculpable, en tanto fue cometido a pesar de haber puesto toda la diligencia que era posible en medio de tal situación.

Expresó que colaboró con los inspectores durante la fiscalización y que exhibió la documentación requerida. Destacó también que no tiene antecedentes infraccionales.

Señaló que en la instancia previa presentó las declaraciones juradas rectificativas y que ello demuestra su voluntad de corregir su error y de cumplir su obligación tributaria, circunstancia que, además, entendió acreditada mediante la inclusión de la deuda en un Régimen de Asistencia Financiera Ampliada.

Aseguró que no existió dolo en su conducta y que la Resolución se encuentra viciada de arbitrariedad ya que la rectificación no puede ni debe ser interpretada como expreso reconocimiento de haber realizado ocultaciones o maniobras

ardidosas con un fin deliberado de engañar al Fisco Nacional y causarle un perjuicio. Además, resaltó que ello va en contra del principio constitucional que establece que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo y por ello planteó la inconstitucionalidad de los arts. 11 y 13 de la ley 11.683 y del art. 28 del decreto reglamentario 1397/79.

Consideró que el Fisco Nacional se limitó a la aplicación automática de los arts. 46 y 47 sin analizar su verdadera conducta, desconociendo la naturaleza penal de la multa en cuanto a la implicancia del principio de la personalidad de la pena y la presunción de inocencia.

Finalmente, solicitó que se deje sin efecto la Resolución, con costas.

II. A su turno, el Fisco Nacional contestó el traslado del recurso y pidió que se confirme la sanción, también con costas.

Explicó que se detectó que el activo computable consignado en las declaraciones juradas originales del impuesto a la ganancia mínima presunta de los períodos fiscales 2002 y 2003 no se adecuaba con lo que surgía de los balances contables de la empresa por esos mismos períodos fiscales.

Reconoció que la recurrente consintió el ajuste, presentó las declaraciones juradas rectificativas e incluyó la deuda en un plan de asistencia financiera. Sostuvo que con ello quedó acreditada la materialidad de la infracción mientras que, el actuar doloso, se presume en los términos del art. 47 a partir de las diferencias detectadas entre lo declarado y los registros contables.

Por lo demás, hizo notar que la recurrente no explicó ni acreditó los problemas financieros y administrativos invocados.

III. Por otra parte, Texul S.A. interpuso el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 152/2006 y 153/2006, dictadas el 10 de agosto de 2006 por la misma Dirección Regional. En la primera, se determinó de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2000 a 2003 que dio como resultado la disminución del quebranto originalmente declarado y se estableció una ganancia sujeta a impuesto de $74.689,74 que resultó absorbida por el quebranto correspondiente al ejercicio del año 2000.

En la segunda, se determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 1/02 a 1/04 y se la intimó a ingresar la suma de $379.815,65, más intereses resarcitorios (art. 37, ley 11.683). Asimismo, se hizo reserva de juzgar su conducta infraccional, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

En su recurso se agravia de que el Fisco Nacional efectuara los siguientes ajustes:

1) no incluyó en sus declaraciones juradas originales ni rectificativas la totalidad de las operaciones derivadas de un contrato de fabricación celebrado con la firma X-Site Store S.A.

2) impugnó el crédito fiscal y el gasto declarado proveniente de operaciones con proveedores por montos superiores a $1.000 canceladas en efectivo por aplicación de lo dispuesto en el art. 1 de la ley 25.345.

3) impugnó el crédito fiscal y el gasto de operaciones respecto de las cuales no exhibió documentación de respaldo.

Manifestó, con relación al primer ajuste, que los ingresos generados por la relación contractual con X-Site Store S.A. fueron mucho menores que los considerados por el Fisco Nacional. Ello, porque sólo se tuvo en cuenta al momento de determinar de oficio el contrato original celebrado y no sus modificaciones posteriores. Alega que se fueron acordando entre las partes “sobre la marcha”, a raíz de la crisis que transitaba el país durante los años 2001 y 2002, que conllevó, además, que no pudieran ser plasmadas por escrito.

Señaló que al haber puesto a su cargo la prueba de hechos negativos, esto es que el contrato no se cumplió según lo originalmente convenido, lesiona su derecho de defensa.

Criticó la utilización de presunciones a la hora de efectuar la determinación de oficio. Especialmente, en relación a la utilización de la referencia al gasto de consumo mensual de energía eléctrica como indicio que, tal como surge del contrato ya mencionado, Texul S.A. no se comprometió en forma exclusiva a prestar sus servicios de fabricación de productos a X-Site Store S.A. por lo que mal puede considerarse que el gasto de energía eléctrica fuera inherente a la ejecución del contrato de fabricación con esa firma.

Reconoció que las remuneraciones y mano de obra eran pagadas por X-Site Store S.A. a Texul S.A. y ésta lo declaraba en el impuesto al valor agregado tal como quedó acreditado con las declaraciones juradas presentadas.

Respecto del segundo ajuste, resaltó que también como consecuencia de la crisis vivida en el país, las entidades bancarias "prácticamente" no operaban y que estaba permitido pagar con bonos.

Sobre el tercer ajuste, no expresó agravios en concreto aunque ofreció prueba informativa dirigida a los proveedores Noragro S.R.L. e Intertrap S.R.L. a fin de que informaran sobre la veracidad de las operaciones celebradas con Texul S.A.

Por último, hizo notar que colaboró con la fiscalización, que aportó la documentación contable y tributaria que se le requiriera y solicitó que se dejen sin efecto las Resoluciones, con costas.

IV. El Fisco Nacional contesto el traslado de los recursos y solicitó que se confirmen estas Resoluciones, también con costas.

Indicó que como resultado de la verificación efectuada a la recurrente se detectó un contrato de fabricación celebrado con la empresa X-Site Store S.A. a partir de octubre del 2002 cuyas operaciones generadoras de ingresos no fueron declaradas en los períodos fiscales correspondientes.

Explicó que se verificaron registros de consumo de energía eléctrica y pago de mano de obra por trabajos a X-Site Store S.A. que daban cuenta de que se habían realizado las actividades necesarias para el cumplimiento del citado contrato. Agregó, que tampoco se aportaron elementos que acreditaran que el contrato no tuvo ejecución.

Expresó que si bien Texul S.A., rectificó sus declaraciones juradas lo hizo por montos inferiores a los ajustados por la inspección amparándose en la supuesta modificación de las cláusulas contractuales "de palabra". Y, aclaró que para determinar los montos de impuesto a ingresar se aplicaron las clausulas respectivas del citado contrato teniéndose en cuenta las declaraciones juradas rectificativas presentadas.

Sostuvo que de haberse producido variaciones en el contrato original debieron haberlas sustentado por escrito porque se trata de dos sociedades anónimas que llevan libros rubricados en los cuales se debió haber dejado constancia de los cambios contractuales y sus causas. Además, hizo notar que ambas sociedades se encuentran relacionadas entre sí por sus integrantes.

En cuanto a los pagos en efectivo, que Texul S.A. los justifica en la crisis del 2001, contestó que, muy por el contrario, en esa época hubo falta de dinero circulante por lo cual los medios previstos en la ley 25.345 eran prácticamente los únicos que se podían usar.

V. A fs. 135, esta Sala —en una anterior composición y en razón de la identidad de partes— resolvió por mayoría la acumulación del Expediente N° 27.935 al N° 27.493 mientras que a fs. 227 el Tribunal en Pleno decidió la acumulación del Expediente N° 27.936 también al N° 27.493.

La causa se abrió a prueba fs. 120. Allí se hizo lugar a la prueba informativa a los proveedores Noragro S.R.L. e Intertrap S.R.L. y respecto de la prueba pericial contable, previo a proveerla, se intimó a las partes a proponer perito contador a fin de realizar dicha tarea. El Fisco Nacional cumplió a fs. 123, mientras que la recurrente debió ser intimada dos veces a hacerlo (v. fs. 236 y 238) y aun así no cumplió. Por tal motivo, sumado a su inacción, a fs. 240 se le dio por decaído el

derecho a producirlas.

El 22 de septiembre de 2023, a fs. 252, se elevaron las actuaciones a la Sala. A continuación, el 21 de octubre de 2024, se pusieron a consideración de los Vocales y a fs. 274 quedaron en estado de dictar la sentencia.

VI. Respecto de la multa aplicada en el Sumario Nº SM/19/2006, en atención a que del escrito de Texul S.A. y de los antecedentes administrativos surgía que la recurrente habría regularizado la deuda principal en relación al impuesto a la ganancia mínima presunta de los períodos fiscales 2002 y 2003 en un plan de asistencia financiera, se le requirió al Fisco Nacional para que informara sobre el estado de la obligación.

A fs. 254 la representación fiscal contesta que no se verifican "acogimientos a planes de pagos (ni RAFA, ni otros) ni pagos bancarios vinculados a la obligación principal. Sólo se visualiza la realización de compensaciones parciales de saldo por $800,33 (período fiscal 2002) y $1.138,58 (período fiscal 2003). Por lo tanto, por el período fiscal 2002 resta cancelar $18.003,92 y por el período fiscal 2003 resta ingresar la suma de $4.826,44 que, según informa a fs. 261, a la fecha no fueron regularizadas. Y agrega —en atención a la vigencia de la ley 27.743— que la recurrente se encuentra incursa en la causal de exclusión prevista en el inc. i) del art. 4 de esa ley.

En atención a lo informado por la representación fiscal, corresponde, entonces, resolver sobre la procedencia de la sanción aplicada.

La misma fue impuesta con sustento en el art. 46, valiéndose de las presunciones de dolo establecida en el art. 47, incs. a) y b) de la ley 11.683. Sobre ello, cabe decir que no existen dudas de que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten confirmar el encuadramiento de la conducta de Texul S.A. en dicha figura infraccional.

En cuanto al primero de los elementos, las declaraciones juradas fueron presentadas en forma inexacta ya que, conforme se expuso en los Considerandos precedentes, se detectaron diferencias entre el activo computable declarado en el impuesto a la ganancia mínima presunta de los períodos fiscales 2002 y 2003 y la información que surge de los balances contables de la empresa por esos mismos períodos fiscales.

En cuanto al elemento subjetivo, queda acreditado al declarar datos en contradicción con los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos — en el caso, sus propios balances— (art. 47, inc. a), lo que al mismo tiempo incidió gravemente en la determinación de la materia imponible (art. 47, inc. b).

Ahora bien, dichas presunciones admiten prueba en contrario por lo que era a Texul S.A. a quien le correspondía controvertir la imputación. Sin embargo, no hizo ningún esfuerzo a tales fines ni con el objeto de probar el supuesto "error" en su actuar que invoca entre los agravios desarrollados antes este Tribunal.

Por lo demás, las diferencias detectadas habrían pasado inadvertidas si el organismo recaudador no hubiese ejercido sus facultades de verificación (conf. "Comercialización San Luis SRL", sentencia del 17/8/2023).

Por último, respecto de la inconstitucionalidad de los arts. 11 y 13 de la ley 11.683 y art. 28 del decreto reglamentario 1397/79 el planteo deviene insustancial en tanto la materialidad de la sanción se configuró al presentar las declaraciones juradas originales en forma inexacta a partir de tomar en cuenta un activo computable que no coincidía con sus balances y no por la rectificación que se hiciera de ella a instancias de la fiscalización, conforme lo dispone el art. 46 de la ley 11.683, por lo que no se advierte la violación de las garantías constitucionales que se invocan agredidas.

Por todo lo expresado, no existe razón para dejar sin efecto la pena que según la ley 11.683 en su art. 46 es la que le corresponde a Texul S.A. por su conducta, con costas.

VII. A continuación, debe resolverse si las Resoluciones Nros. 152/2006 y 153/2006 se ajustan a derecho. Para ello, cabe hacer mención a lo que surge de sus Considerandos y de las actuaciones administrativas que preceden su dictado.

De allí se desprende que Texul S.A. se encontraba inscripta en las actividades de fabricación de hilados de algodón y de tejidos (telas) planos de algodón y que se verificó que las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2000 a 2003 habían sido presentadas en cero y en el impuesto al valor agregado, desde 9/2002 a 1/2004 las presentó con sus débitos fiscales también en cero.

En el marco de la fiscalización, se constató que Texul S.A. omitió computar en sus declaraciones juradas originales operaciones derivadas de un contrato de fabricación celebrado con una empresa llamada X-Site Store S.A. Y, si bien es cierto es que ésta rectificó sus declaraciones juradas, fue un monto imponible menor al ajustado por este concepto.

Por otro lado, se impugnó el crédito fiscal y el gasto declarado proveniente de operaciones canceladas en efectivo por montos superiores a los $1.000 por aplicación de lo dispuesto en el art. 1 de la ley 25.345 y se impugnó el crédito fiscal y el gasto relacionados con tales operaciones.

Por último, se objetaron las operaciones registradas con los proveedores Noragro S.R.L. e Intertrap S.R.L. en atención a no haberse aportado la documentación respaldatoria de las mismas.

Vencido el plazo para contestar el traslado de la Vista conferida en los términos del art. 17 de la ley 11.683 en ambos impuestos, Texul S.A. no efectuó descargo alguno por lo cual se dictaron las Resoluciones.

Ahora bien, ya en esta instancia Texul S.A. respecto del primer ajuste planteó que a fin de confeccionar las declaraciones juradas rectificativas tuvo en cuenta las modificaciones contractuales que se fueron acordando “de palabra” y “sobre la marcha” con la empresa X-Site Store S.A. Ello, según dijo, justifica que el monto imponible declarado al rectificar resulte menor al calculado por los inspectores fiscales.

Dicho agravio, tal como ha sido planteado, no puede prosperar. Es que resultaba imprescindible que Texul S.A. demostrara en esta instancia de forma clara y fehaciente las supuestas alteraciones al contrato original si pretendía hacerlas valer. Ello, en tanto la omisión de registrar las modificaciones contractuales no puede justificarse en sus meros dichos respecto de la realidad económica y social a la que hace referencia en su presentación ante este Tribunal.

La aquí recurrente tuvo la posibilidad de alegar sus defensas y de probar sus dichos en todas las instancias previstas para ello en la ley 11.683, por lo que no puede considerarse que los actos administrativos recurridos, que gozan por ley de la presunción de legitimidad que les acuerda el art. 12 de la ley 19.549, sean el resultado del ejercicio de facultades arbitrarias o discrecionales tal como lo afirma. Además, en esta instancia se hizo lugar a producir la prueba ofrecida. Sin embargo, ante su propia inacción, a fs. 240 se le dio por decaído el derecho.

Por lo demás, en lo que aquí interesa, el contrato original celebrado el 15 de octubre 2002 no ha sido controvertido sino la falta de prueba de las alegadas modificaciones posteriores que llevaron a declarar menos ventas e ingresos a las allí previstas.

Por lo expuesto, corresponde confirmar la determinación de oficio con relación a este ajuste, con costas.

El segundo ajuste corresponde a la impugnación de operaciones canceladas por Texul S.A. mediante pagos en efectivo por más de $1.000, en incumplimiento al art. 1° de la ley 25.345, detalladas a fs. 434/436 del cuerpo de ant. adm del impuesto a las ganancias.

Del Informe Final de Inspección (v. fs. 486/497 de los ant. adm. citados) se desprende que de los importes más significativos incluidos por Texul S.A. en el libro Subsidiario IVA Compras desde mayo/01 a enero/04 se le solicitó que exhibiera las facturas correspondientes y la documentación respaldatoria sobre la forma de su pago.

Del mencionado informe también surge que se le objetó a Texul S.A. no haber actuado como agente de retención del impuesto a las ganancias por esos pagos, a lo que cabe agregar que la recurrente no expresó agravio alguno ni ofreció

prueba tendiente a demostrar la real existencia de las operaciones. En definitiva, la falta de prueba sobre la efectiva existencia de las operaciones impide aplicar la doctrina sentada en esta materia por la Core Suprema de Justicia de la Nación al fallar en la causa “Mera”, del 19 de marzo de 2014, ya que los ajustes no fueron solamente por incumplimiento a dicha norma y Texul S.A. no probó su existencia. Por ello, corresponde confirmar también este ajuste.

Finalmente, en relación a la impugnación de las operaciones efectuadas con Noragro S.R.L. e Intertrap S.R.L. observadas en base a la falta de exhibición de la documentación de respaldo (v. 434/436 de los ant. adm citados) cabe resaltar que Texul S.A. no se refirió a las mismas ni expresó agravios ni efectuó esfuerzo probatorio alguno a fin de contradecir el criterio fiscal por lo cual debe considerárselo firme y consentido. Ello, sin perjuicio, del ofrecimiento de prueba informativa dirigida a dichos proveedores respecto de la cual, no obstante que se le hizo lugar a su producción a fs. 120, se le dio por decaído su derecho a producirla ante su inacción.

Por ello, debe confirmarse la determinación de oficio en lo que hace a este ajuste.

VIII. Por todo lo expuesto corresponde confirmar la Resolución dictada en el Sumario Nº SM/19/2006 y las Resoluciones Nros. 152/2006 y 153/2006, con costas.

**El Dr. Daniel Martín dijo:**

Que adhiere al voto precedente.

**La Dra. Edith Gómez dijo:**

Adhiero a la solución propiciada por la Vocal Instructora.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1) Confirmar las Resoluciones Nros. 152/2006 y 153/2006, con costas

2) Confirmar la Resolución dictada en el Sumario Nº SM/19/2006, con costas.

3) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, en la suma de $39.506 por la representación procesal y $60.779 por el patrocinio letrado, los que quedan a cargo de Texul S.A., teniendo en cuenta a tales fines el monto total del litigio, el resultado obtenido, la actividad desarrollada en la única etapa procesal cumplida, de acuerdo con lo dispuesto en la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse las actuaciones administrativas, y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.26 13:43:12 -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: 2025.03.27 08:45:15 -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: 2025.03.27 12:31:14 -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: 2025.03.27 12:31:15 -03:00