República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-15314919-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 11 de Febrero de 2026

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 37.389-I (y su acumulado N° 47.765-I); Unionbat S.A.

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° 37.389-I (y su acumulado N° 47.765-I) caratulado "Unionbat S.A. s/ recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Unionbat S.A. interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las siguientes Resoluciones dictadas en la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la Administración Federal de Ingresos Públicos**:**

a.- la Resolución N° 003/13, en la que se determinó de oficio su obligación en el impuesto al valor agregado en los períodos fiscales 01/2007 a 01/2010 y, previa impugnación de los saldos de libre disponibilidad y saldos técnicos declarados en algunos de los períodos, se la intimó a ingresar por los períodos fiscales 01/2007 a 09/2008 y 11/2008 a 01/2010, la suma de $11.375.253,86, más intereses resarcitorios (art. 37, ley). En dicho acto, además, se hizo reserva de juzgar su conducta infraccional por los mismos periodos fiscales, por aplicación del art. 20 de la ley 24.769 (t.v.).

b.- la Resolución N° 217/2016, en la que se le impuso una multa de defraudación de $22.653.430,10 (art. 46 y 47, incs. a), b) y c), ley) por las obligaciones intimadas en la Res. N° 003/13 por los períodos fiscales 03/2007 a 09/2008 y 11/2008 a 01/2010.

En sus presentaciones ante este Tribunal, Unionbat S.A. explica que es una empresa dedicada a la fabricación y comercialización de baterías, y que posee dos plantes industriales, una en San Martin, Provincia de Buenos Aires, y la otra en Gualeguaychú, Provincia de Entre Ríos.

Informa que durante el trascurso de la inspección brindó colaboración, cumpliendo en la medida de lo posible con todos los requerimientos que le fueron cursados.

Seguidamente, opone la excepción de nulidad de la Resolución N°003/13 por falta de causa y de motivación y porque en la instancia previamente sustanciada se le denegaron las pruebas ofrecidas y con ello se le impidió el efectivo ejercicio del derecho de defensa. Invoca, por último, que el juez administrativo incurrió en desviación de poder al impedirle probar

sobre la inexactitud de los ajustes fiscales.

Sostiene, asimismo, que todas las operaciones con los proveedores fueron llevadas a cabo en el más estricto marco de legalidad y que si alguna irregularidad existiese respecto de ellas, dichos incumplimientos jamás le podrían ser válidamente enrostrados a ella.

Señala que el juez administrativo se ha empeñado en demostrar –a partir de un puñado de hechos aislados- que los proveedores son inexistentes operativamente, cuando la realidad fáctica indica que no solamente emitieron sus facturas cumpliendo con la normativa vigente, sino que algunos mantenían vínculos comerciales con reconocidas empresas y organismos estatales.

Destaca que las facturas cuestionadas cumplen con la totalidad de las normas de facturación vigentes a la fecha de su emisión y que se encuentran contabilizadas en los libros de comercio de Unionbat S.A.

Considera que del análisis global de la documentación aportada durante el transcurso de la inspección surge que los proveedores tuvieron una amplia actividad económica; agrega que en las facturas además de constar los datos de los remitos también obran los datos de los transportistas y el dominio de los vehículos que realizaron el transporte de mercadería, como así también los datos correspondientes a la pesada en balanza de los que se desprende los kilogramos recibidos.

Expresa que los comprobantes emitidos por los cuatro proveedores impugnados instrumentan la compra de rezagos de plomo que fueron indispensables como materia prima para la fabricación de los productos elaborados y posteriormente vendidos por Unionbat S.A.

Seguidamente realiza un análisis de la situación particular de cada uno de los proveedores impugnados.

Respecto de Delta Metalsur S.A. dice que se trata de una empresa existente y alega que su contacto era el Sr. Felici, al que se le hacían los pedidos de mercadería y se le abonaban los valores, suscribiendo él los recibos pertinentes. Adjunta al recurso de apelación documentación sobre el transporte hecho que, según informa, se entregaba en sus plantas. Menciona los clientes que tenía dicha firma y aclara que Delta Metalsur S.A. intermediaba entre quienes tenían el producto para vender y quienes lo querían adquirir, lo que implicaba que no siempre la mercadería pasaba por su propio depósito, sino que se entregaba directamente en las plantas de Unionbat S.A.

Hace saber también que Delta Metalsur S.A. se presentó en concurso preventivo en el que la entonces AFIP se presentó a verificar su crédito.

En cuanto al proveedor De la Fuente, dice que se le hicieron compras aisladas motivadas en la emergencia de faltantes de la materia prima necesaria para la producción de Unionbat S.A. Agrega que el Sr. De la Fuente fue proveedor de otras empresas a las que menciona. La misma consideración hace de la Sra. Ale, con la que dice haber hecho solo 6 operaciones. Respecto a Recu All S.R.L. dice que contrató con dicha firma durante 4 meses y que fue también por una necesidad puntual.

Por tales consideraciones, considera ilegítima la impugnación de los créditos fiscales y con ella la pretensión fiscal notificada en la Resolución recurrida.

Plantea, además, la improcedencia de los intereses resarcitorios sobre los montos reclamados al considerar que el retardo previsto en el art. 37 de la ley 11.683 debe responder a un obrar doloso o culposo por parte del sujeto a quien se le imputa dicha conducta y –a su entender- no se ha configurado en el presente caso.

Respecto a la multa impuesta en la Resolución N° 217/16 informa que el Juzgado Criminal y Correccional Federal de Tres de Febrero, Secretaria N°3 en la causa caratulada “Unionbat S.A. s/inf. Ley 24.769” dictó sentencia en la que se

resolvió sobreseer a los integrantes del directorio de Unionbat S.A. Agrega que la decisión se encuentra firme y que de allí surgen elementos para no considerar a uno de los proveedores objetados, concretamente Delta Metalsur S.A., como una empresa fantasma. En virtud de ello, en relación a las operaciones con este proveedor, solicita que se revoque dicha Resolución por aplicación del principio del non bis in ídem.

En subsidio, solicita se descarte la figura intencional del art. 46 de la ley 11.683, y ante el caso de que se considere que haya incurrido en alguna infracción, que se reencuadre su conducta en los términos del art. 45 de dicha ley y se tenga presente la existencia de error excusable para exonerarla de su responsabilidad.

Aporta prueba documental, y ofrece la producción de prueba informativa a más de quince entidades, organismos y empresas, así como también testimonial y pericial contable, éstas últimas, según aclara expresamente, supeditadas a la información que surja de la contestación de los oficios de la prueba informativa, y pide, en consecuencia, que se revoquen las Resoluciones, con costas.

II. A fs. 252/266 y 518/534 el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos, se opone a la producción de las pruebas ofrecidas por improcedentes y dilatorias, y solicita que se confirmen sus actos, también con costas.

III. A fs. 274 se difiere el tratamiento de la excepción de nulidad al fondo y previo a proveer respecto de la prueba informativa ofrecida, se intimó a Unionbat S.A a que aclarase que pretendía probar con la misma, intimación que se reiteró a fs. 333 bajo apercibimiento de dar por decaído el derecho a producir dicha prueba, apercibimiento que ante el incumplimiento se hizo efectivo a fs. 335.

A fs. 341/343 Unionbat S.A. informa en este Expediente que el Juzgado Criminal y Correccional Federal de Tres de Febrero, Secretaria N°3 en la causa caratulada “Unionbat S.A. s/inf. Ley 24.769”dictó sentencia y a fs. 346 solicita que se libre oficio a dicho Juzgado con el fin de que remita a autos copia certificada de la misma, la que obra agregada a fs. 351/354.

A fs. 548 obra la acumulación por Tribunal en Pleno del Expte. N° 47.765-I al que lleva el N°37.389-I.

IV. Mediante la PV-2025-135233144-APN-VOCXI#TFN del 5 de diciembre de 2025 se elevan las actuaciones a la Sala y a través del IF-2026-12581161-APN-VOCXI#TFN quedan en estado para dictar sentencia.

V. Corresponde analizar en primer término el planteo de nulidad de la Resolución N° 003/13, el que, cabe ya adelantarlo, no puede prosperar, por cuanto dicho acto, que consta de más de 100 páginas, se encuentra debida y suficientemente motivado en los antecedentes de hecho y de derecho que allí se exponen y que surgen de las voluminosas actuaciones administrativas que preceden su emisión, por lo que no se advierte violación alguna a las disposiciones de la ley 19.549 como así tampoco a la ley 11.683, ni media afectación a la garantía constitucional de defensa en juicio invocada. Prueba de ello es que Unionbat S.A. tuvo la posibilidad de ejercerla en la instancia administrativa previa y luego ante este Tribunal.

El hecho que el juez administrativo no haya admitido las pruebas ofrecidas no convierte a la decisión adoptada en nula, desde el momento que se trata de una facultad que la ley 11.683 y su reglamentación (art. 35), le acuerda. Dicha norma remite, en cuanto a la admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento de las pruebas a las disposiciones del entonces decreto 1759/72, el que establecía, en su art. 46, que la Administración puede disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, siendo que se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueran manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios.

En el caso, no se verifica que se haya ejercido en forma arbitraria o con desviación de poder, como alega el recurrente, máxime cuando en la propia Resolución se dan las razones por las cuales las pruebas ofrecidas no fueron admitidas.

No se constata así que el Fisco Nacional haya incurrido en ningún vicio que justifique que este Tribunal declare la nulidad

de sus actos.

Sin perjuicio de lo señalado, cabe recordar 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 Raul", sentencia del 1.10.2020, entre otros-.

Por ello, corresponde rechazar el planteo de nulidad, sin costas (*Fallos* 336:70, "Bolland").

VI. Debe, entonces, resolverse sobre la legitimidad de la Resolución N° 003/13.

Surge de sus Considerandos que luego de sustanciarse el procedimiento de fiscalización iniciado a Unionbat S.A se impugnaron las operaciones con algunos de sus proveedores que, luego de una exhaustiva investigación realizada a cada uno de ellos, fueron calificados de apócrifos: Delta Metalsur S.A., Victor Eduardo De la Fuente, María Elena Alé y Recu-All S.R.L.

Para ello se tuvieron en cuenta aspectos tales como que carecían de bienes registrables, como automotores y/o inmuebles; que no se los pudo localizar en sus domicilios, en el caso de las empresas ni a ellas ni a sus directores; en algunos de los domicilios se constató que se trataban de viviendas particulares modestas (vgr. Delta Metalsur S.A.); tampoco respondieron a los llamados telefónicos (vgr. Recu-All S.R.L.); que en las oportunidades en las que se concurrió a sus domicilios nunca se detectó presencia de personal alguno, deduciendo de ello que su existencia era meramente declarativa (vgr. Delta Metalsur S.A.); no tenían personal en nómina para ejercer sus actividades (vgr. Victor De la Fuente, María Elena Ale, Recu-All S.R.L); además, no tenían cuentas bancarias a su nombre, en algunos casos a pesar de haber facturado importantes ingresos (vgr. Delta Metalsur S.A., en los períodos que aquí importan facturó ventas por $107.124.972,70; Recu-All S.R.L); no tenían consumos eléctricos acordes con el ejercicio de su actividad comercial (vgr. Delta Metalsur S.A).

En particular respecto de Delta Metalsur S.A., el principal cliente de Unionbat S.A. ya que concentra el 90% de las compras, la fiscalización concluyó que era una *empresa de cartón* creada con el propósito de reducir la carga fiscal de las usuarias de las facturas. Por otro lado, los cheques fueron librados a nombre de la empresa, pero de la circularización a los bancos surgió que fueron presentados al cobro en entidades financieras (vgr. en Servente y Cia Soc. Bolsa, Maxinta Valores S.A., Asociación Mutual Catedral, entre otras), es decir que no se pudo comprobar que los fondos llegaran efectivamente a mano de sus beneficiarios.

El juez administrativo tuvo en cuenta también que otro de los proveedores, el Sr. Víctor De la Fuente, informó a la fiscalización haber extraviado la documentación de respaldo de las operaciones con Unionbat S.A., lo que no acreditó; por su parte, la Sra. María Elena Alé, manifestó a los actuantes que era ama de casa y que nunca se había inscripto como contribuyente, ni había ejercido la actividad de rezago de metales, que no había solicitado la impresión de facturas y que desconocía a Unionbat S.A. Ello, inclusive, motivó que presentara una denuncia de dichos hechos en la Agencia N° 12 de la AFIP ya que explicó que el hecho de aparecer como contribuyente inscripta le impedía cobrar la Asignación Universal

por Hijo (AUH).

En el caso de Recu-All S.R.L., la fiscalización fue informada que uno de sus socios, el Sr. Luis Oscar Moya, trabajaba en un lavadero de autos de 8:00 a 20:00, y, según los dichos de su mamá en el domicilio declarado, había firmado papeles de constitución de la sociedad *por necesidad* y a pedido de un señor que le pagó $300.

En relación a los pagos de las operaciones, la fiscalización constató que en el caso de Delta Metalsur S.A. no tenía cuentas bancarias, y, como ya se señaló, que los cheques se habían entregado en entidades financieras por parte del Sr. Felici en carácter de apoderado de Delta Metalsur S.A. y a su vez empleado de dicha firma con un sueldo promedio mensual de $300. Respecto de los restantes proveedores, también quedó acreditado a partir de la circularizacion a los bancos y las entidades financieras intervinientes en los pagos, que todos fueron endosados a sociedades de bolsa y/o asociaciones mutuales. Además, en el caso del proveedor De la Fuente, el Banco Santander informó que de diez cheques solamente fueron presentados al cobro seis de ellos, a través de Accionar Sociedad de Bolsa S.A.

Todo ello tuvo como resultado la impugnación de los créditos fiscales en el impuesto al valor agregado al desconocerse la realidad de las compras a los proveedores.

En este contexto, dada la entidad y relevancia de las inconsistencias detectadas a los proveedores, le correspondía a Unionbat S.A., en el derecho de su derecho de contradicción que la ley procesal le acuerda, demostrar la realidad de las operaciones con los proveedores, esto es que realmente adquirió la materia prima a quienes le emitieron los comprobantes fiscales.

Ello así, toda vez que ante ajustes como el que aquí se analiza resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del art. 12 de la ley del gravamen en la causa “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/ DGI”, del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, al sostener: “Que el último párrafo del art. 12 de la ley de impuesto al valor agregado (t.o. 1997 y sus modificaciones), sobre cuya base el organismo recaudador fundó la determinación apelada dispone, en lo que aquí interesa, que: "[e]n todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles...”.

Similares consideraciones hizo en “ADM Argentina S.A.” del 10 de marzo de 2015 y en “Molinos Río de la Plata S.A.” del 25 de agosto de 2015, entre muchos otros.

Lo explica la Cámara que ejerce como alzada de este Tribunal cuando dice que “…el contribuyente debe acreditar fehacientemente la real existencia de las operaciones realizadas y a su vez, para que se pueda computar el crédito fiscal, es necesaria la existencia de la generación de un débito fiscal en la etapa anterior por esa misma operación para el vendedor, locador o prestador, pues se supone que el contribuyente puede tomar en cuenta el crédito así constituido por haber abonado el Impuesto al Valor Agregado en la etapa anterior (conf. esta Sala, in re “Molinos Río de La Plata SA c/ EN-AFIP DGI- Resol. 227/06 39/06 (GC) s/ Dirección General Impositiva”, sent. del 14/08/12)” – conf. “Avital S.A.”, del 24.2.2022, entre otras-.

Resulta así claro que la ley del gravamen subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal, a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto del prestador del servicio o del vendedor de los bienes, extremo que es el que corresponde analizar aquí, en orden a determinar si fueron realmente los proveedores impugnados los que efectivamente vendieron la mercadería a Unionbat S.A., por ende, si le asiste el derecho a computar el crédito fiscal de los comprobantes fiscales extendidos por éstos, a pesar de las múltiples irregularidades e inconsistencias invocadas por el juez administrativo a partir de las tareas de fiscalización llevadas a cabo a cada uno de ellos.

Si bien Unionbat S.A. ofreció en esta instancia la producción de prueba de informes a más de quince entidades, organismos y empresas, ante el requerimiento del entonces Vocal Instructor para que dijera el objetivo que perseguía con

la misma, no lo explicó, razón por la cual se dio por decaído su derecho; con ello, por su propia inacción dejó sin respaldo probatorio el sustento de sus agravios.

La única prueba rendida, entonces, es la documental que adjuntó con el recurso de apelación presentado contra la Res. N° 003/13 que consiste, esencialmente, en extensas planillas de su propia elaboración y copias de facturas y remitos simples (X), copia de pesada en balanzas y otra documentación emitida por las operaciones con Delta Metalsur S.A. en las que aparece también el Sr. Felici. Mas dichos elementos, que ya fueron compulsados y merituados en la instancia administrativa previa, resultan claramente insuficientes para demostrar la real adquisición y entrega de las mercaderías de dicha empresa, en particular si se tiene en cuenta el tipo de material y los volúmenes involucrados en cada una de las facturas (vgr. 20.000/40.000 kgs. de lingotes de plomo con arsénico o de baterías plásticas).

Resulta así inverosímil que una empresa haya operado y ordenado el transporte de este tipo de mercaderías y por dichas cantidades y facturado sumas superiores a los $100.000.000, sin tener plantas acordes, personal y cuentas bancarias para el movimiento de los fondos. Tampoco existe prueba alguna de la forma en que fue transportado el material de los depósitos de los proveedores a los galpones de Unionbat S.A., lo que hace poner aún más en duda que las compras a los proveedores cuestionados realmente hayan tenido lugar.

Cabe agregar que en la sentencia dictada por la Sala A de este Tribunal el 28 de agosto de 2023, en la que intervine como Vocal Subrogante, “INDUSTRIAS DERIPLOM SACIAMYF”, también se analizó la capacidad de Delta Metalsur S.A. para ser proveedora de toneladas de plomo y allí, luego de analizar las pruebas rendidas, se concluyó que “…en consecuencia, respecto del Impuesto al Valor Agregado, corresponde señalar que la impugnación del proveedor “Delta Metalsur S.A.” ha sido adecuadamente ponderada por el organismo fiscal, habiendo demostrado la existencia concomitante de una serie de indicios comprobados, graves, precisos y concordantes, que llevan a presentar un cuadro de serios reparos respecto de la validez de las facturas y que los bienes a los que ellas se refieren hayan sido adquiridos a tales proveedores, en cuanto se acredita entre otros, que se trata de un sujeto sin capacidad operativa, patrimonial y económica necesaria para efectuar las operaciones comerciales que registra con la actora”. A la misma conclusión llegó al fallar en “LAMINACIÓN GORRITI SA”, sentencia del 21 de marzo de 2023.

Para terminar, no puede soslayarse que respecto de cada uno de los proveedores investigados, el Fisco Nacional puso en evidencia un cúmulo de inconsistencias e irregularidades que se presentaron de forma reiterada que dieron cuenta, esencialmente, de la falta de capacidad operativa, patrimonial, económica y/o financiera de los mismos para vender la mercadería a Unionbat S.A.

En el caso de la Sra. Ale, se constata, además, los perjuicios que produce la utilización de personas vulnerables como proveedoras. Ella misma declaró que era ama de casa y que el hecho de haber sido inscripta como contribuyente ante la Administración Tributaria le provocó la imposibilidad de percibir la Asignación Universal por Hijo (AUH), contribución que la ley 24.714 en su art. 1° reserva para desocupados o personas con empleos informales, monotributistas sociales o trabajadoras del servicio doméstico que son padres o madres de menores de 18 años.

Ello así, la incapacidad comprobada de los proveedores, sumado a que algunos de ellos, como la Sra. Ale y el Sr. Moya, en representación de Recu-All S.R.L., admitieron haber suscripto la documentación de las compras sin ser los reales proveedores, impide considerarlos como generadores genuinos del crédito fiscal, extremos que, como ya se dijo, no fueron desvirtuados con pruebas en contra -conf. criterio de la CSJN en “Molinos Río de la Plata S.A.”, sentencia del 25.9.2015-.

Por lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución N°003/13 tanto en cuanto al capital, como los intereses resarcitorios intimados en ella que se devengan en forma automática desde el vencimiento de la obligación por aplicación del art. 37 de la ley 11.683, sin que se hayan esgrimido agravios pertinentes para eximir a Unionbat S.A. de su responsabilidad por la mora incurrida en el pago.

VII. Respecto de la sanción de defraudación aplicada en la Resolución N° 217/16 por los periodos fiscales 03/2007 a 09/2008 y 11/2008 a 01/2010, con sustento en el art. 46 y a partir de las presunciones de dolo previstas en el art. 47, incs. a), b) y c) de la ley 11.683, Unionbat S.A. sostiene su improcedencia en virtud de la sentencia dictada por el Juzgado Criminal y Correccional Federal de Tres de Febrero, Secretaria N°3 en la causa "Unionbat S.A. s/ Inf. Ley 24.769", en la que se resolvió sobreseer a los responsables de Unionbat S.A. del delito de evasión fiscal (art. 1°, ley 24.769).

Hace hincapié en que en dicha decisión se consideró que Delta Metalsur S.A. era una empresa legalmente constituida y que, entonces, no era una empresa fantasma o de cartón, como invocaba el Fisco Nacional. Para ello tuvo en cuenta que éste se había presentado a verificar sus créditos en la quiebra de dicha empresa y que no había impugnado el gasto en el impuesto a las ganancias por las mismas operaciones que las impugnadas en el impuesto al valor agregado. Aclaró que la sentencia se encontraba firme al no haber sido recurrida por el Estado Nacional.

Es por ello que solicita también que de la base adoptada para la aplicación de la multa se detraigan las operaciones con Delta Metalsur S.A. en virtud del principio de que prohíbe el non bis in ídem.

La sentencia penal, que obra agregada a fs. 351/354, a partir de las pruebas rendidas, en particular la declaración testimonial del Sr. Felici, como encargado de ventas de Delta Metalsur S.A. y el hecho que la Administración Tributaria se presentó a verificar sus acreencias en la quiebra de dicha empresa, concluyó que no era una empresa fantasma, más de ello no puede extraerse sin más que las operaciones que dieron lugar al crédito fiscal computado por Unionbat S.A. en sus declaraciones juradas de los períodos fiscales comprendidos en la Resolución N° 003/2013 recurrida en este Expediente hayan sido reales.

Ello, ante la falta de pruebas concretas y certeras acerca de, por ejemplo, de qué manera fue trasladada la mercadería desde Delta Metalsur S.A. a los galpones de Unionbat S.A. o del rol que cumplía en dicha operatoria el Sr. Felici quien, si bien de acuerdo a la sentencia dictada en sede penal declaró que era el encargado de ventas, en su recurso de apelación ante este Tribunal se manifestó que era un intermediario. Por otro lado, en los informes obrantes en las act. adm. la misma persona es informada como empleado. Tampoco se hace referencia alguna en dicha decisión a la falta de cuentas bancarias a nombre de Delta Metalsur S.A. a pesar que en los períodos fiscales que importan en este Expediente tuvo ventas por $147.000.000, conforme surge de la información volcada en los Considerandos de la Resolución N° 003/13

De todo ello se sigue que, aun cuando se concluya que no se trata de una empresa fantasma como la calificó el Fisco Nacional, no existen elementos fehacientes para excluir a las compras facturadas a Unionbat S.A. con comprobantes de dicha empresa de la base para la aplicación de la sanción recurrida.

Corresponde entonces pronunciarse sobre la legitimidad de la misma, en cuyo análisis debe estarse al encuadramiento típico de la conducta del presunto infractor, configurado por los elementos objetivo y subjetivo de la infracción, el cumplimiento al procedimiento previo a su imposición y, por último, su graduación.

En el caso de autos, se le imputa a Unionbat S.A haber computado créditos fiscales originados en facturas emitidas por proveedores simulados o sin capacidad operativa, sin que en esta instancia, ni en la administrativa previamente sustanciada, rindiera prueba alguna acerca de la realidad y veracidad de las operaciones más allá del mero cumplimiento de los requisitos formales en ocasión de su facturación, en la forma exigida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en la causa "Stop Car S.A.", sentencia del 21 de agosto de 2013, por lo que ante la omisión de acreditar una realidad fáctica diferente debe tenerse por configurado el elemento objetivo del tipo previsto en el art. 46 de la ley 11.683, esto es la presentación de declaraciones juradas en forma inexacta.

En efecto, los elementos obrantes en este Expediente y las irregularidades detectadas a los proveedores, sumado a que algunos de ellos desconocieron haber operado con Unionbat S.A., permite concluir que se encuentra debidamente acreditado el aspecto objetivo de la sanción, desde el momento que se omitió el ingreso del tributo debido en tiempo y forma.

Respecto al elemento subjetivo, el juez administrativo se valió de las presunciones de dolo que contemplan los incs. a), b) y c) del art. 47 de la ley, y en este sentido, era también de resorte de la recurrente alegar y ofrecer pruebas en contrario de su culpabilidad, por lo que, al no haberlo hecho los agravios formulados, como ya se dijo, huérfanos de probanza, deben ser desestimados. Como es sabido, la ley 11.683 recepta el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien es culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (*Fallos* 271:297; 303:1548). La atribución del elemento subjetivo al caso concreto debe surgir necesariamente, de la comprobación de la existencia de dolo imputable al calificar la conducta del responsable, debiendo ésta ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias personales y de tiempo y lugar que permitan, en la convicción del intérprete, encontrarla configurada. Resulta relevante destacar que Unionbat S.A., no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades para probar en contrario de las presunciones de dolo invocadas por el juez administrativo, no lo hizo.

Por ello, no corresponde apartarse de la calificación y graduación dada por el juez administrativo que se estima razonable y acorde a los hechos comprobados que es el cómputo de crédito fiscales por operaciones ficticias, conducta que debe ser sancionada con la pena más grave prevista en el art. 46 de la ley 11.683.

Por ello, corresponde confirmar la Resolución N° 217/16, con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que comparto el relato efectuado en el voto de la Dra. O'Donnell, como así también los argumentos desarrollados en el mismo para confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

Que en lo que hace a la defensa de nulidad articulada por la apelante, considero que, por los motivos expuestos en el Considerando V.-, la misma debe ser rechazada, con costas atento que se difirió su tratamiento para esta oportunidad por el pto. 1) de fs. 274.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que adhiero a lo expuesto en el Considerando V del voto de la Vocal Instructora en cuanto se rechaza la nulidad articulada por la actora, pero difiero en torno a lo decidido con relación a las costas, las que considero que deben imponerse a cargo de la parte vencida en este punto, atento que la resolución de la excepción aludida fue diferida para esta oportunidad procesal.

II. En cuanto a la cuestión de fondo adhiero a la solución propiciada por la Dra. O'Donnell y en consecuencia corresponde confirmar la determinación de oficio apelada, con más los intereses resarcitorios intimados y la multa aplicada

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

1°) Rechazar el planteo de nulidad contra la Resolución N°003/13, con costas.

2°) Confirmar las Resoluciones Nros. 003/13 y 217/16, con costas.

3°) Regular en su conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada, la etapa procesal cumplida y demás pautas establecidas por la ley 21.839 modificada por la ley 24.432:

a. Por el Expediente N° 37.389-I, por la excepción de nulidad en las sumas de $38.448 por la representación procesal y $96.120 por el patrocinio letrado y por la cuestión de fondo, en las sumas de $384.480 por la representación procesal y $961.202 por el patrocinio letrado.

b. Por el Expediente N° 47.765-I, en las sumas de $332.250 por la representación procesal y $830.625 por el patrocinio letrado.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.11 14:31:47 -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: 2026.02.11 14:33:04 -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: 2026.02.11 15:37:04 -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: 2026.02.11 15:37:06 -03:00