República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2026-24348942-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 9 de Marzo de 2026

Referencia: Expte N° 37.590-I y su acum 37.591-I caratulados “Dube Hermes Adrián" sentencia

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7ma Nominación) y Claudio Luis (Vocal de la 8°Nominación) a fin de sentenciar en el expediente N° 37.590-I y su acum 37.591-I caratulados “**Dube Hermes Adrián** s/recurso de apelación”

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 20/24 y 75/80 el Sr. Adrián Hermes Dube interpone sendos recursos de apelación contra las resoluciones Nros. 104 y 105, ambas de fecha 8/4/2013, dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mendoza de la AFIP-DGI, por las que se determina de oficio el impuesto a las ganancias por los ejercicios fiscales 2007, 2008 y 2009 e impuesto al valor agregado de los períodos fiscales enero de 2008 a diciembre de 2009. En ambos actos administrativos se liquidan intereses resarcitorios y se aplican multas con fundamento en los artículos 46 y 47 inciso a) de la ley 11.683.

Manifiesta el Sr. Dube que las determinaciones de oficio se basan en meras presunciones que tomaron como punto de partida la anterior declaración jurada. En tal sentido, considera que las presunciones y ficciones configuran una violación del principio de legalidad, máxime cuando son aplicadas en la forma que lo hiciera el organismo recaudador, por lo que afirma que la determinación del hecho imponible se basa pura y exclusivamente en una presunción no legal, infundada y alejada de la realidad del contribuyente, encontrándose afectada la garantía de razonabilidad en la determinación del tributo ya que resulta imposible presumir presunciones de presunciones.

Indica que el organismo fiscal debe definir el hecho imponible a través de elementos extraídos de la realidad, por lo que entiende que para que proceda el uso de las presunciones debe existir una dificultad técnica que impida determinar el tributo utilizando como base elementos reales de su configuración.

Reitera la absoluta incongruencia de las determinaciones efectuadas, por lo que sostiene que mediante la prueba a rendirse en la sustanciación de la apelación, quedará perfectamente acreditada la ilegitimidad de los ajustes.

Expone que las facultades del Congreso de la Nación para crear impuestos son amplias y discrecionales, de modo que el criterio de oportunidad y acierto con que las ejerza es irrevisable por cualquier otro poder, pero que, no obstante ello, es competencia del poder judicial el análisis del ejercicio de dicho poder de imposición, en cuanto traspase los límites de los principios y garantías constitucionales que deben ser respetados en su ejercicio, siendo dichos límites el principio de legalidad, de igualdad o capacidad contributiva, el de equidad o no confiscatoriedad, el de irretroactividad y el de razonabilidad, entre otros.

Alega que las presunciones realizadas deben ser desechadas por ser absolutamente contrarias a las autorizadas por la ley, contienen serias deficiencias que las tornan ilegítimas, arbitrarias y contrarias a derecho, toda vez que intentan generar en el contribuyente una capacidad de aporte fiscal o bien capacidad contributiva que nada tiene que ver con su realidad económica.

Explica que es un pequeño comerciante y productor agropecuario de una de las zonas productivas de Mendoza, que ha sufrido los más variados daños climáticos en los últimos tiempos y que ha sido declarada reiteradamente zona de desastre.

En cuanto a la resolución N° 105/2013, manifiesta que la misma es errónea por haber desatendido lo normado por el art. 12 de la ley 19.549 en atención a que, conforme su postura, no se le podría otorgar la presunción de legitimidad al acto impugnado ya que no contiene ninguno de los requisitos establecidos por el art. 7 de la mencionada ley, entre ellos, motivación, por lo que lo califica como incongruente y arbitrario, solicitando su declaración de nulidad absoluta e insanable, con costas.

En lo concerniente a la multa impuesta, entiende que la misma no se condice con los antecedentes y con su realidad económica, por lo que además de confiscatoria, entiende que la misma es abusiva formalmente y debió, en todo caso, aplicarse la más baja de la escala prevista en la norma.

En referencia a los intereses resarcitorios, no consiente su aplicación, por constituir a su criterio, un verdadero abuso y una confiscación que afecta en forma directa el derecho de propiedad.

Hace reserva del caso federal y solicita se dejen sin efecto las resoluciones recurridas.

II.- A fs. 33/44 y 95/107 el Fisco Nacional contesta los recursos interpuestos, solicitando por las razones de hecho y derecho que invoca, que se confirmen las resoluciones recurridas, con costas.

En relación con el planteo previo efectuado por la contraparte, entiende que no existe un interés jurídico lesionado o un perjuicio cierto e irreparable, ya que los actos dictados reúnen todos los requisitos esenciales establecidos por la legislación vigente, resultando la nulidad planteada una mera discrepancia con el criterio utilizado por el organismo fiscal para resolver la cuestión.

En lo sustancial, sostiene que el contribuyente intenta simplificar las importantes pruebas recolectadas por el Fisco Nacional y los indicios claros, precisos y concordantes reunidos por la fiscalización.

Relata que el 12/6/2012 le solicitó al Sr. Dube como medida de mejor proveer la presentación del contrato de mutuo invocado, así como los demás elementos documentales a los efectos de acreditar la efectiva realización de la operatoria, no habiendo sido aportada copia certificada del mismo, sosteniendo el organismo fiscal que no se han acompañado elementos que permitan justificar las diferencias patrimoniales y de ingresos detectadas por la fiscalización.

Recalca que todo el procedimiento efectuado por el ente recaudador se encuentra ajustado a derecho, otorgándose al actor la posibilidad de aportar los elementos y argumentos que hicieran a su defensa.

En cuanto al argumento según el cual no se encuentran configurados en la especie los hechos imponibles, sostiene que tal afirmación carece de sustento en atención a que ha quedado demostrado que el contribuyente cumplía con los requisitos establecidos en las normas legales aplicables, a los efectos de resultar obligado al pago de los tributos reclamados.

Advierte que no se siguieron las presunciones legales contenidas en el art. 18 de la ley 11.683 (t.o. 1998), sino que se recurrió a la medición indiciaria (conforme primer párrafo del mencionado artículo), adoptando como elemento exteriorizante los depósitos bancarios, por lo que sostiene que el accionar del Fisco Nacional se vio ajustado a derecho. Ello así, considera que las determinaciones practicadas no son arbitrarias, sino que se tuvieron en cuenta elementos concretos, como son los depósitos verificados en las cuentas bancarias informadas, previa depuración de los mismos.

Concluye que tal como surge de la ley y de la jurisprudencia en la materia, la presunción establecida por el art. 18 de la ley 11.683 se encuentra correctamente aplicada, por lo que queda a cargo de la contribuyente demostrar con pruebas que dichas presunciones no se aplicaban a su caso, cosa que el recurrente no hizo.

Respecto de los intereses resarcitorios reclamados conforme lo establece el art. 37 de la ley 11.683, considera que el apelante no opone ningún agravio concreto, sino que alega que la sola utilización de presunciones los torna confiscatorios, por lo que a su criterio, dicho concepto debe tenerse por consentido.

En subsidio contesta el agravio esgrimido por el actor, sosteniendo que, no habiendo el responsable dado cumplimiento a las obligaciones a su cargo, procede la aplicación de intereses por la mora incurrida.

Finalmente, en lo que concierne a las multas aplicadas, ratifica que la conducta del actor encuadra en lo dispuesto en el art. 46 de la ley 11.683, con la presunción del inc. a) del art. 47, por haber quedado acreditada la presentación de las declaraciones juradas originales con datos inexactos que no reflejan su situación impositiva real, no mediando causa alguna de justificación, por lo que también solicita su confirmación. Hace reserva del caso federal.

A fs. 117 obra el pronunciamiento del Tribunal en Pleno que decide acumular los autos que originalmente tramitaran bajo el N° 37.591-I

III.- A fs. 139 se eleva la causa a conocimiento de la Sala C, la que a fs. 145 dicta la providencia de autos para dictar sentencia.

IV.- Que según se consigna en el informe final de inspección obrante a fs. 146/156 del Cpo. IVA y fs. 261/269 Cpo. Ganancias de los antecedentes administrativos:

.-el Sr. Adrián Hermes Dube tiene como actividad declarada ante la AFIP la de “venta al por menor de productos farmacéuticos y de herboristería” encontrándose inscripto bajo Código 523.110 y como actividad secundaria declara “Cultivo de vid para vinificar”, Código 11.430.

.-con motivo de la fiscalización practicada por el organismo fiscal, el contribuyente aporta

diversa documentación inherente al giro de sus negocios, consultándose además la información obrante en la base de datos del organismo (sistema CITI COMPRAS, declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias, IVA y del Régimen de Seguridad Social presentadas por el Sr. Dube, retenciones y/o percepciones del gravamen, pagos, detalles de cuentas bancarias, acreditaciones y detalles de bienes registrables.)

.-en lo que concierne al ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 2007, respecto del que se determina una exigua diferencia derivada de la diferencia en ventas declaradas en dicho gravamen con respecto a las consignadas en el impuesto al valor agregado, el organismo fiscal incrementa el monto total de los ingresos gravados declarados en dicho impuesto, en función de las ventas netas declaradas por el contribuyente en el impuesto al valor agregado en los meses de enero a diciembre de 2007.

Partiendo del patrimonio determinado en aquel período fiscal, se incorporó una camioneta Peugeot 504, año de fabricación 1994, cuya existencia se desprende de información en base e-fisco. Respecto de su valor de origen, al no contarse con el dato, se computa el valor según última tabla del impuesto sobre los bienes personales.

De los elementos colectados surge que en el mes de enero de 2009, el contribuyente compró billetes extranjeros, tipo moneda dólar (U$S). De los datos declarados por el contribuyente en la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2008, dado la falta de presentación de las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales desde el período fiscal 2005, no se pudo detectar el origen de los fondos que utilizó para realizar dichas transacciones, no registrando ventas declaradas de inmuebles, cobro de remuneraciones u otros ingresos significativos. Ello así, se considera que dichos fondos no se pudieron generar en el transcurso del período fiscal 2009, concluyéndose que al momento en que el contribuyente realizara la compra de billetes extranjeros (U$S), no contaba con capacidad económica o financiera para llevar a cabo las operaciones cambiarias, por lo que concluye que dicha compra debió efectuarse con fondos disponibles al cierre del ejercicio comercial 2008.

.-se incrementan los ingresos gravados de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2008, debido a que el monto declarado originalmente por el inspeccionado es inferior al monto total de ventas netas gravadas y no gravadas, declaradas en el impuesto al valor agregado, por los períodos fiscales enero a diciembre de dicho año.

En lo que respecta al ajuste efectuado en el impuesto al valor agregado, se proyectan ajustes a los débitos fiscales, a saber:

-incrementos en las ventas en el período fiscal 2008 por la compra de moneda extranjera efectuada en enero de 2009, las que se prorratearon entre los débitos fiscales generados de enero a diciembre de 2008, respetando la proporción de las operaciones gravadas y exentas consignadas en las declaraciones juradas originales.

.- incrementos en las ventas en el período fiscal 2009, por la compra de moneda extranjera en los períodos fiscales marzo y mayo de 2009, las que se prorratearon entre los débitos fiscales generados de enero a diciembre de 2009, respetando la proporción de las operaciones gravadas y exentas consignadas en las declaraciones juradas originales.

- ajuste en débitos fiscales del período fiscal mayo de 2008 por la venta de un rodado Mitsubishi, dominio BGS 712, mes en el que se realizó la venta.

V.- Que previo a introducirnos al análisis de la cuestión de fondo, cabe hacer referencia a las manifestaciones vertidas por la recurrente en cuanto sostiene que la resolución 105/2013 carece de los requisitos establecidos por el art. 7 de la ley 19.549, entre ellos, el requisito de la motivación.

En tal sentido, debe destacarse que la resolución en cuestión contiene los elementos jurídicos formales para declarar su validez, esto es, detalla las circunstancias de hecho que invoca, la normativa legal tenida en cuenta para arribar a sus conclusiones, así como los conceptos y montos determinados, sin que ello implique prejuzgar sobre la pertinencia o no de los ajustes. Asimismo, se han cumplimentado los procedimientos establecidos, habiéndose posibilitado al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar su defensa.

En consecuencia, no se advierte vulneración al derecho de defensa ni al debido proceso adjetivo de la apelante, pretendiéndose en realidad atacar fundamentos del acto.

Por otra parte, el planteo genérico efectuado por el recurrente en cuanto invoca *"la falta de sustento, legitimidad y legalidad de la norma"*, para concluir que *"las características de incongruencia y arbitrariedad que de ella emanan, tornan a la misma* (resolución recurrida) *nula de nulidad absoluta "*, denota una discrepancia con el accionar fiscal que en realidad se encuentra dirigida a atacar los fundamentos del acto recurrido, cuestión que deberá ser analizada al resolver el fondo de la cuestión. .

En virtud de las consideraciones efectuadas "*supra*", corresponde rechazar el agravio planteado.

Procede puntualizar que al no haber sido tratadas las quejas nulidificatorias como de previo y especial pronunciamiento, sino como una defensa más frente a la pretensión fiscal, no pueden considerarse de forma autónoma respecto de la unidad de la sentencia a los efectos de la imposición de costas (arg. CSJN, in-re "Colorin IMSSA", 02/07/2013).

VI.- Que sentado lo que antecede, procede expedirse sobre la procedencia de los ajustes efectuados sustentados por el organismo recaudador y que motivan el presente recurso de apelación.

El artículo 18 de la ley 11.683 (texto vigente al momento de las determinaciones de oficio) establece que *"La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc."*

En primer término, cabe señalar que "*...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida en forma reiterada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:515; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107). Y si bien ello no significa, en modo alguno, edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, tampoco permite*

descartar "ab-initio" la aplicación de métodos indiciarios cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De aquí que, en todo caso, su validez dependerá de que su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa" (conf. "Pro Mar Co S.A." (TF 28.050-I) Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala II, 19/03/2015).

Por lo tanto, la determinación de oficio por conocimiento directo de la materia imponible constituye el principio general y solo cuando la misma no resulte posible por carecer de los elementos que permitan establecer la existencia y alcance del hecho imponible, el Fisco Nacional puede recurrir al método indiciario de estimación y, por lo tanto, a aplicar las herramientas contenidas en el art. 18 de la ley 11.683.

En tal sentido, el organismo fiscal consigna en sus contestaciones de recurso que en la presente causa no se siguieron las presunciones legales contenidas en el art. 18 de la ley 11.683, sino que se recurrió a la medición indiciaria (conforme primer párrafo del mencionado artículo) en relación con la compra de moneda extranjera en el año 2009, pues se consideró que el inspeccionado con el volumen de actividad declarada no justifica ingresos que permitan solventar tales operaciones efectuadas entre enero y mayo ni los fondos disponibles en existencia al cierre del período anterior pudieron ser generados en dicho ejercicio durante los días transcurridos hasta la fecha de la efectiva compra, adoptando como elemento exteriorizante los depósitos bancarios pertinentes.

Ahora bien, por requerimiento de fecha 6/4/2011 (fs. 3 de los a.a.) se le solicita al Sr. Dube el aporte de toda la documentación inherente a su actividad, que allí se detalla, quien adjunta copia de libros de operaciones de compras y ventas y de la adquisición de inmuebles rurales y automotores.

Al momento de contestar la vista corrida en los términos del art. 17 de la ley 11.683 –conforme surge de fs. 196/200 del Cpo. IVA-, el contribuyente manifiesta que "*En el caso de autos, la AFIP parte de las presunciones mencionadas en el acápite, sin tener en cuenta las pruebas que en su momento se ofrecieron, y que dan sustento al origen de los fondos, detectados en oportunidad de la operación de compra de dólares realizada por el contribuyente.*

Estos fondos extraordinarios, provienen del mutuo celebrado el mes de enero de 2009, que en copia certificada se adjuntó a la inspección, mediante el cual se obtuvieron los fondos necesarios. Ponemos las originales del mismo a su disposición en caso de creerlo necesario."

Por tal circunstancia, conforme surge de fs. 201/202 del Cpo. II del impuesto al valor agregado de los antecedentes administrativos, la División actuante con fecha 12/6/2012 y conforme lo previsto por el art. 35 del decreto 1.397/79, reglamentario de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), emitió la resolución N° 159/2012 (DV RRME) solicitando como medida para mejor proveer, la presentación por parte del contribuyente del contrato de mutuo mencionado en su escrito de defensa al momento de contestar la vista en los términos del art. 17 de la ley 11.683, así como de los demás elementos documentales que acrediten la efectiva realización de la operatoria invocada a fin de justificar, como se pretende, la disposición de fondos.

Debe tenerse presente que, en caso de atacar el ajuste efectuado por el Fisco, como aquí lo hace el recurrente, corresponde que éste pruebe y rebata las circunstancias que precisamente resultan ser su soporte.

Así lo ha sostenido nuestro Máximo Tribunal al reconocer reiteradamente la facultad de la AFIP para proceder a la estimación de oficio, sin perjuicio del derecho quo le asiste al contribuyente de probar

fehacientemente en juicio los errores que atribuye a la liquidación practicada por la administración fiscal (Fallos 197:210; 205:31, 210:107).

Ello así, correspondía al recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, refutar los ajustes resultantes por aplicación de la regla "*onus probandi incubit ei qui dicit*", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, por lo que cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción (cfr. art. 377 CPCCN).

Sin embargo, ni ante la instancia administrativa ni ante este Tribunal, el contribuyente ha ofrecido prueba alguna en apoyo de su postura, a pesar de sus dichos en el sentido que sosteniendo *"la absoluta incongruencia de la determinación" ... "esta parte entiende que mediante la prueba a rendirse en la sustanciación de esta apelación quedará perfectamente acreditada la ilegitimidad del ajuste y determinación de oficio dictada en su consecuencia"*(conf. fs.22 vta y 77 vta de autos).

Por lo demás, es de destacar que el fundamento esgrimido por dicha parte para rechazar los ajustes formulados se centra sólo en controvertir la determinación presuntiva, por generar, a su criterio, lesión a ciertos principios constitucionales, sin formular agravio alguno respecto de cada uno de los ajustes detallados en el considerando IV, lo que sumado a la orfandad probatoria, llevan a su confirmación.

VII.- Que en cuanto a la aplicación de intereses resarcitorios, si bien el recurrente se limita a manifestar que "*no los consiente por constituir un verdadero abuso y una confiscación que afecta en forma directa su derecho de propiedad"*, lo cierto es que el artículo 37 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif) autoriza su aplicación a partir del vencimiento de las obligaciones tributarias sin necesidad de interpelación alguna, como consecuencia de que ellos configuran una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora incurrida por el deudor.

Ahora bien, ante la ausencia de disposición expresa en la ley de procedimiento tributario sobre su carácter, es posible recurrir a la legislación común para llenar este vacío, resultando aplicable a la ley tributaria el artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor cuando prueba que aquella no le es imputable (conf. Fallos 304:203). En el mismo sentido se expide hoy el artículo 888 del Código Civil y Comercial.

En consecuencia, su configuración requiere la existencia de dos requisitos, a saber: el retardo en el incumplimiento de la obligación y que el mismo no le sea imputable al deudor por haberse configurado circunstancias excepcionales, ajenas a él, que hubieren impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, debidamente acreditadas.

En el caso de autos, el contribuyente no acreditó causales exculpatorias, por lo que han de confirmarse también en este aspecto las resoluciones apeladas.

VIII.- Que finalmente, procede resolver si se ajustan a derecho las multas aplicadas en los actos administrativos controvertidos, con fundamento en los arts 46 y 47 inciso a) de la ley procedimental.

Prevé el articulo 46 (t.o vigente al momento de configurarse la conducta considerada punible) *"El 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."*

Asimismo, el artículo 47 establece que "*Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) Medie una*

grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas…”.

Como quedó evidenciado precedentemente, el recurrente no logra demostrar el origen de los fondos utilizados para la compra de divisas en el período fiscal 2008, ni desvirtúa el ajuste del débito fiscal por la venta de un rodado, por lo que no habiendo ingresado los tributos en su justa medida, ha quedado configurado del elemento objetivo de las infracciones imputadas.

En relación con el elemento subjetivo, constituye pacífica jurisprudencia que cuando el ajuste impositivo se sustenta en las presunciones del artículo 18 de dicha norma legal, la aplicación de su artículo 47 para justificar la sanción resulta *“prima facie”* improcedente, ello no implica una afirmación absoluta pues si quien juzga cuenta con otros elementos en la causa que le permitan formar la convicción sobre la conducta defraudatoria, aquel principio cede ante aquellas probanzas que conducen a quien examina la cuestión a la conclusión acerca de la existencia de dolo.(conf. Fallos 322:519).

Ahora bien, esta Sala en oportunidad de sentenciar la causa “Oddo, Juan Carlos s/apelación” (18/7/2019) ha sostenido que *“una coherente y razonable interpretación de la doctrina expuesta por el Máximo Tribunal, no puede conducir sin más a la inaplicabilidad de las presunciones del art. 47 en aquellos casos en que la determinación de oficio se realizó sobre base presunta con origen en el art. 18 de la ley 11.683, porque llevaría a que se encuentre en mejor condición -respecto de la multa- aquel contribuyente que, remiso a prestar colaboración, no aportó ningún elemento al fisco obligándolo a la utilización de las presunciones del art. 18, que aquel contribuyente que obró mejor, aportando los elementos requeridos durante el proceso determinativo. Al primero no se le podría aplicar la figura punitiva del art. 46 y al segundo sí.*

Dando un paso más, concluir que las presunciones del art. 47 jamás proceden cuando el ajuste base -culminado en la determinación de oficio fue realizado sobre base presuncional, fomentaría el incumplimiento de los requerimientos del fisco en cuanto al aporte de elementes y en relación a deberes formales, contrariando la tendencia evidenciada en las reformas legislativas efectuadas en los últimos años -diría décadas- que exponen un incremento proporcionalmente mayor en lo que se refiere a la imposición de obligaciones de carácter formal por sobre las sustanciales o materiales”.

En ese sentido se comparte el criterio seguido por la Sala V de la CCAF in re “Italiano, Antonio A”, sentencia del 12/02/2008 que al referirse a la aplicación de la doctrina de la CSJN recaída en “Montenegro Hnos SA” sostuvo que *no corresponde efectuar una aplicación mecánica del criterio allí expuesto, pues siendo ésta una cuestión relacionada con el ámbito de la prueba, no puede ser ordenada con el carácter de un mandato ineludible, sin que el recurrente haya aportado elementos de juicio que permitan desvirtuarla.”*

Ello así, resulta necesario destacar que la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no ofreció prueba alguna para demostrar la aludida falta de intencionalidad dolosa, más allá de los antecedentes administrativos en poder de la contraria, limitándose a esgrimir, nuevamente el argumento de la confiscatoriedad y por ende *“abusiva formalmente”*, lo que per se no permite justificar su accionar.

En consecuencia, teniendo en consideración las inexactitudes de las declaraciones juradas originales –lo que fue puesto de manifiesto como consecuencia de la inspección iniciada-, le incumbía al recurrente la carga de probar que aquellas “*...habían sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia”...”porque...si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de*

índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente" (Wekser, Marcelo A -CNACAF Sala V 23/6/2015).

Es dable sostener, por otra parte, que de no haber sido por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo recaudador, la conducta del recurrente hubiese probablemente pasado desapercibida (conf. Sala I de la Alzada en las causas "Mapri Distribuidora SRL -7/3/2013 y Refinadora Neuquina SA", 23/12/2015).

Por todo ello, corresponde confirmar las sanciones aplicadas.

IX.- Que sentado lo que antecede, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto que antecede.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9a. Nominación (cfr. art. 184, 2do. párrafo, ley 11.683 -t.o. vigente- y art. 52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal).

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.06 12:45:11 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.09 18:09:42 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.09 18:09:43 -03:00