Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-111132482-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 6 de Octubre de 2025

Referencia: 49.638-I; CITEPA S.A.; SENTENCIA; SALA A VOC 1RA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En el día de la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por el Dr. José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el expediente N° 49.638-I, caratulado: **“CITEPA S.A.** s/ **recurso de apelación”**.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

I.- Que a fs. 25/30vta. la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 02/2019 de fecha 18 de enero de 2019, dictada por el Jefe Int. División Revisión y Recursos II, Dirección Regional Mercedes de la A.F.I.P-D.G.I., en virtud de la cual se dispuso determinar de oficio la obligación del recurrente frente al impuesto a las ganancias períodos fiscales 2013 a 2015, con más intereses resarcitorios, aplicar multa equivalente a dos veces el impuesto presuntamente defraudado por el período fiscal 2013 en aplicación de los arts. 46 y 47 incisos a) y b) de la ley 11.683 y diferir el tratamiento de la multa por los períodos fiscales 2014 y 2015 en aplicación del art. 20 del Régimen Penal Tributario.

Alega en primer lugar, la nulidad del procedimiento por la violación a su derecho de defensa respecto del ofrecimiento de pruebas y la negativa de su apertura. Afirma que la denegatoria de las pruebas informativa y pericial ha sido arbitraria, y dicha producción era dirimente para la acreditación de los hechos invocados. Ello, en vulneración del art. 7 inc. b) y d) de la ley 19549, lo que hace a la aplicación al artículo 14 inc. b) de la misma ley. Cita jurisprudencia y doctrina en apoyo de su postura.

Efectúa un raconto de su actividad durante los períodos ajustados y las tareas que realizaba, como la de limpieza, desgraffitado, tratamiento antigrafitti de los coches de los Subterráneos de Buenos Aires, entre otros. Afirma que, en el transcurso de casi dos años se efectuó tratamiento a 408 vagones de subterráneo. Calcula como jornadas efectivas de trabajo 252 días, con un promedio de 10 personas contratadas por jornada. La actividad fue desarrollada en su mayor parte con la empresa SBASE.

Alega la violación del principio de realidad económica, capacidad contributiva y razonabilidad. Cita doctrina en apoyo de su postura.

Ofrece prueba pericial e informativa. Hace reserva de caso federal y solicita se revoque el acto apelado con costas al Fisco.

II.- Que a fs. 38/54 contesta el traslado la representación fiscal y niega todos los hechos esgrimidos por la parte actora.

En primer lugar, sostiene la validez del procedimiento desarrollado por el Fisco Nacional y del acto determinativo dictado en el marco del mismo. Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura.

Indica que no se encuentra afectado el derecho de defensa del contribuyente, en tanto se respetó el debido proceso adjetivo, sin que la alegada falta de motivación de la resolución se encuentre acreditada, toda vez que la misma contiene todos los elementos formales contemplados en la ley 19.549.

A continuación, en respuesta al agravio en torno al ajuste, por el cual señala la actora que se pretende gravar toda su actividad considerando el todo como ganancia, sin costo alguno, señala que de los elementos secuestrados en un allanamiento ordenado por la justicia en el marco de la causa N° FRO 18115/2017 caratulada "Medidas precautorias – Denunciados: "Citepa S.A. y Varberg S.A. s/ infracción ley 24769 – Denunciante AFIP-DGI", se comprobó que la empresa no llevaba su contabilidad en legal forma.

Manifiesta que el fisco sí consideró los costos que tenían respaldo documental. A su vez, destaca que si bien el apoderado de la actora que plantea en las actuaciones administrativas que CITEPA y la otra empresa incluida en la denuncia penal –Varberg-, eran concesionarias, en verdad eran prestanombres de la empresa Impermeabilización Elástica Solmi S.A., que debió utilizarlas cuando se le declaró inactivo el CUIT.

Sobre este punto, el organismo consideró que CITEPA se trató de una empresa creada solamente para sobrefacturar ya que, si bien el Sr. Palacios, quien era Presidente y accionista mayoritario -el cual no pudo ser localizado-, aparece en los cheques y en las cuentas bancarias como responsable de la firma, no era quien concretaba los contratos o supervisaba los trabajos de la empresa.

Agrega respecto a las inversiones en activos financieros en cuanto a los montos percibidos, no se explica cómo al momento de cobrar los fondos los depositaron en una sociedad de bolsa, inmovilizando los fondos en vez de abonar en término a los proveedores con la excusa de que era para hacer frente a los reclamos de intereses por parte de los mismos, teniendo en cuenta que no existen órdenes de pago con las cuales apropiar los supuestos pagos contra las facturas correspondientes y además los cheques salían al portador y eran endosados por Palacios o directamente a la orden de Citepa.

Señala que la actora no aporta documental para probar sus dichos en torno a la mano de obra, los materiales utilizados ni facturación que indique qué elementos se utilizaron. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

En torno a la multa aplicada, solicita su confirmación en tanto no ha habido agravio alguno por la parte

actora, a su vez indica que en el caso la acción repudiada se materializa en la falta de registraciones y respaldo documental, que tergiversan la realidad económica de los hechos con incidencia directa en la determinación de los impuestos, constituyendo una típica defraudación fiscal y determinando el elemento subjetivo necesario para la sanción.

Formula oposición a la prueba. Solicita por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de la recurrente y que se confirmen los actos apelados, con costas.

III.- Que a fs. 76 se abre la causa a prueba y a fs. 80 se da por decaído el derecho a la producción de la prueba informativa ordenada en autos. A fs. 102 se elevan los autos a consideración de la Sala "A", que a fs. 108 pone los autos para dictar sentencia.

IV.- Que del análisis de las actuaciones administrativas y del Informe Final obrante a fs. 1342/1361 del cpo. Ppal., surge que el cargo es generado a consecuencia de la causa N° FRO 18.15/2017, caratulada "Medidas Precautorias – Denunciados: CITEPA S.A. y VARBERG S.A. S/ infracción Ley 24.769, Denunciante: AFIP-DGI", a efectos de conocer si existía un abultamiento del crédito fiscal en el IVA, si la empresa era administrada y dirigida por otros sujetos diferentes a los declarados, y corroborar la obligación frente al IG 2013, 2014 y 2015 en tanto o bien presentó las DDJJ en cero, o no las presentó.

Conforme se describe en el informe final, se analizaron las facturaciones, de las cuales un 86% fueron efectuadas a Subterráneos de Buenos Aires, advirtiéndose que el concepto tiene que ver con licitaciones públicas que han tenido por objeto la limpieza de los grafitis de los vagones del subterráneo. Otro cliente es la Municipalidad de Zárate.

En relación con la composición societaria de la empresa, nunca se pudo contactar al presidente y mayor accionista de la empresa, Palacio Jorge Alejandro, y actualmente se encuentra en la base APOC. Conforme se explicita en las páginas 3/4 del informe final, en virtud de la verificación efectuada, surgen indicios de la vinculación de la firma con los Señores Solmi Victor y Solmi Sergio.

A su vez, se observó que la firma Solmi S.A. que tenía como accionistas a Solmi Victor y Solmi Sergio, tiene registrada su baja definitiva desde el día 12/09/2014, fecha en la cual sucede la reactivación de las actividades de facturación y declaración en IVA de CITEPA S.A.

Entre otros indicios, se concluyó que los verdaderos titulares y dueños de CITEPA S.A. fueron los hermanos Solmi Victor y Solmi Sergio, por lo tanto, estiman que las personas declaradas como socios y administradores en CITEPA no son más que prestanombres.

Por otro lado, surge de los antecedentes que sólo existen los registros IVA Ventas de la empresa, no existiendo ninguna referencia concreta respecto de compras.

Se confirmaron las ventas registradas a través de circularizaciones a terceros. Del allanamiento efectuado se dejó constancia de que los libros Diario e Inventario y Balances no contenían ninguna anotación. Los libros estaban en blanco, el subdiario de IVA Ventas tenía omisiones, y el subdiario IVA compras tenía registrado sólo un mes 02/2015.

Se detectaron facturas no contabilizadas. Se circularizó a los clientes y a los proveedores. Con relación a

los pagos y los cheques aportados, se procedió a circularizar a la empresa de bolsa y a los bancos, para detectar beneficiarios y endosantes a fin de seguir el circuito de pagos. Se procedió a verificar al personal irregular aportado por SBASE por los cuales se contrató seguros contra el personal declarado en los F.931 a fin de determinar el costo laboral. Se nota que el CUIT se encuentra inactivo, desde marzo de 2016.

Conforme la revisión detallada en el informe de inspección, se advirtieron gastos no relacionados con la actividad gravada, así es que el personal fiscalizador aplicó el criterio de realidad económica y excluyó 123 comprobantes de crédito fiscal, resultando admisibles 199 enumerados en el anexo VIII de los antecedentes administrativos.

Que, en consecuencia, se procedió a determinar el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2013 a 2015 teniendo en cuenta las ventas facturadas, las compras verificadas, renta obtenida por activos financieros, gastos deducibles por sueldos y cargas sociales y retenciones. Por otro lado, se determinó el IVA considerando los débitos fiscales y créditos fiscales desde 04/2013 a 10/2016. Como corolario, se sostiene que se ha arribado a un incremento global de los saldos a pagar de las DDJJ consideradas base de inspección por $3.577.599.

Que por último se notificó de los ajustes arribados por el personal fiscalizador, no siendo conformadas por la actora.

V.- Que, así este Tribunal debe en primer lugar, pronunciarse sobre el planteo de nulidad impetrado.

Es necesario mencionar que para la procedencia de una nulidad, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a una indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica – AMET. C/ Buenos Aires, Provincia de y otros s/Amparo”, CSJN, 05/10/1995, T. 324, P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 06/02/01, T.324, P.151; “Simijosky Juan c/E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. Y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II, 09/10/96, entre otros).

La recurrente invoca la nulidad de los actos por una supuesta carencia de causa de motivación y de fundamentación, alegando que la denegatoria de las pruebas informativa y pericial ha sido arbitraria, y con pobreza argumental siendo dicha producción dirimente para la acreditación de los hechos invocados.

En cuanto a la no admisión de una prueba ello no puede considerarse como causal de nulidad si se tiene en cuenta que en el procedimiento común se halla previsto el supuesto de la apertura a prueba en los casos en que en la alzada deba realizarse una prueba que no ha sido admitida en la primera instancia (CPCC art. 260).

Ello es también valedero en la instancia de este Tribunal, toda vez que las partes pueden ofrecer ante el mismo la prueba que hubiera sido denegada en sede administrativa, de acuerdo con lo que establece la ley

de procedimiento fiscal (doctrina TFN en la causa “Carboquimica SACIM” fallo del 5-7-77) lo que está corroborado por los pasos seguidos en la instrucción del presente caso durante el cual la actora ha tenido ocasión de proponer las medidas que estimó conducentes a esclarecer los hechos controvertidos; debiendo destacarse que en el caso de autos y habiéndose ordenado la producción de prueba informativa, la misma no fue diligenciada por la parte actora, lo que motivó su decaimiento.

Igualmente resulta improcedente el planteo de falta de fundamentación que plantea la actora toda vez que, la fiscalización ponderó los elementos y documentación secuestrados a la actora, revelando diferencias con los registros y declaraciones realizados por la recurrente, lo cual bastaría como causa del acto.

De esta manera, sentado el carácter restrictivo para la procedencia de las nulidades, cabe precisarse que, respecto a lo estrictamente formal, en las resoluciones discutidas, en cuanto a los actos administrativos en sí, aparecen satisfechos los requisitos establecidos por el artículo 7° de la Ley de Procedimiento Administrativo.

En definitiva, se observa que los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que hace al fondo mismo de la cuestión sometida a decisión de este Tribunal y excede el marco de la nulidad planteada.

Por todo lo expuesto corresponde rechazar la excepción de nulidad articuladas por la apelante.

Cabe señalar que toda vez que el planteo de nulidad fue articulado como defensa contra el acto determinativo apelado y no en los términos del art. 171 de la Ley de rito, no merece un pronunciamiento autónomo en materia de costas.

Cabe recordar que en tal sentido se ha expresado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Bolland y Cía SA (TF 21.122-I) C/DGI” de fecha 21/02/2013 en el que expresó que “*tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal, ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. Fs. 132) lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y -tal como lo puso de relieve el a quo- la actora la planteó “como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal” (conf. Sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia”*.

VI.- Que a continuación, corresponde que este Tribunal analice el fondo de la cuestión traída a decisión.

Mencionado lo que antecede, se desprende que en definitiva lo que se está resolviendo en la presente litis, es analizar si la presunción efectuada por el Fisco Nacional en cuanto a la sobrefacturación, la inverosimilitud de los costos y operatoria de la firma pueden ser rebatidas por la actora.

Como ya se mencionó en el análisis de los antecedentes administrativos, el cargo que da origen a la determinación impugnada tuvo su génesis en los allanamientos ordenados en la causa penal N° FRO

18.15/2017, caratulada “Medidas Precautorias – Denunciados: CITEPA S.A. y VARBERG S.A. S/ infracción Ley 24.769, Denunciante: AFIP-DGI”, de donde se secuestró la contabilidad de la firma sobre la cual se determinó la deuda.

El planteo se centra en que el organismo fiscal habría gravado la actividad de la firma concluyendo que la empresa fue constituida con los fines de sobrefacturar, sin tener en cuenta los costos de su operatoria.

Por su parte, la actora alega la verosimilitud de su actividad, siendo imposible la realización del servicio de desgrafitado de vagones de subte efectuado a lo largo del tiempo, sin costo alguno.

Que en principio, cabe señalar que CITEPA no presentaba sus declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias, o las mismas eran presentadas en cero por los períodos fiscales impugnados, los cuales se corresponden con el tiempo en el que existió la actividad de la empresa. Por otro lado, se advirtieron gastos no relacionados con la actividad gravada y que la actora no probó su vinculación a la misma.

Que conforme se vio acreditado en las actuaciones administrativas, la fiscalización determinó el impuesto por los períodos fiscales 2013 a 2015 teniendo en cuenta las ventas facturadas, las compras verificadas, la renta obtenida por activos financieros, gastos deducibles por sueldos y cargas sociales y las retenciones.

A su vez, se detectó que al momento de recibir fondos la empresa los reinvertía automáticamente - en su mayor parte - en activos financieros.

En este sentido, la actora pretende explicar que los fondos que fueron desviados hacia una agente de bolsa, fueron para ser invertidos a raíz de necesidades financieras, pero que los costos para efectuar los trabajos realizados fueron reales y que el servicio fue prestado, sin embargo, no ofrece pruebas al respecto, sino que postula meras alegaciones sin apoyatura fáctica.

Que, por otro lado, sobre la inverosimilitud detectada por el Fisco Nacional de la composición societaria conformada por la firma, nada dice la actora.

Así es que, de la pesquisa efectuada en torno a la calidad de accionista y presidente de la empresa del Sr. Palacios -el cual actualmente se encuentra en la base APOC, y nunca pudo ser contactado-, los indicios señalan que los verdaderos titulares y dueños de CITEPA S.A. son los hermanos Solmi Victor y Solmi Sergio, siendo los socios y administradores de CITEPA meros prestanombres -con el aditamento de la única referencia a fs. 28 segundo párrafo, de las presentes actuaciones, sobre este punto que la actora efectúa-.

De esta manera, las conclusiones arribadas por el Fisco Nacional en torno a que la empresa fue creada con los fines de efectuar una *sobrefacturación* no han sido derribadas. En adición a ello, de la tarea efectuada por el organismo recaudador, se desprende que hubo una depuración de costos probados y probables, no asistiendo razón a la actora que el ajuste arribado ha sido determinado en su totalidad como ganancia.

Como tiene dicho la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación no puede omitirse que -según reitera la doctrina-, las resoluciones emanadas regularmente de la Dirección General Impositiva gozan de presunción de legitimidad -cfr. art. 12 de la ley 19.549- por lo que no resultaría ajustado admitir de inicio que ellas respondan a un obrar injustificado o abusivo (Fallos: 318:2431; 321:695; 325:2347, entre muchos

otros) por lo que, "la peculiar naturaleza del acto cuestionado tiene a su favor la presunción de constituir el ejercicio legítimo de la autoridad administrativa (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69)...". Asimismo, de seguirse otra tesitura "la prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos desaparecería frente a cualquier proceso judicial, obligando al Estado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, cuando, por el contrario, es el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio (Fallos: 218:312; 324 y 372; 294:69) (cfr. CSJN in re "Romero SA", sentencia del 8/2/2005).

Cabe destacar así, que los indicios utilizados por la AFIP guardan razonabilidad con las circunstancias del presente caso por lo que se entiende se verifica en el presente la inversión de la carga probatoria en manos del contribuyente.

Siendo en el caso aplicable la regla “onus probandi incumbit eu qui dicit”, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, puesto que como establece el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

En consecuencia, "la carga de la prueba no supone ningún derecho del adversario, sino un imperativo del propio interés de cada litigante; es una circunstancia de riesgo, que consiste en que quien no prueba los hechos que debe probar, pierde el pleito" (cfr. CNCiv., Sala C - La Ley T.117:808, 11371-S), correspondiendo concluir, que los agravios de la recurrente, sobre quien pesaba la carga de demostrar sus afirmaciones (arg. Art. 377 del C.P.C.C.N.), al no ser sustentados por actividad probatoria idónea, resultan meras consideraciones dogmáticas, que no logran conmover las conclusiones a las que arribara el juez administrativo, en la resolución apelada en autos, razón por la cual corresponde confirmar el ajuste efectuado, con costas.

VII.- Que, no habiendo agravios concretos en materia de los intereses resarcitorios, sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco, como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

VIII.- Que resta tratar si la multa aplicada en la resolución apelada en autos, con sustento en los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la Ley 11.683, se ajusta a derecho.

Que, con relación a la sanción por defraudación debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las multas previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, *"...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir*

el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)".

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que "*el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa"* (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador.

Que, por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re "Italiano, Antonio Alberto" (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. b) En segundo lugar, en razón de la heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala "B" in re "Triunfadores S.A." del 18/11/2008; y "Tamalet, Jorge Omar" del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no solo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria.

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar la multa aplicada al contribuyente de autos.

IX.- Que, en función de lo expuesto voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Laura Guzmán dijo:

Que se adhiere al relato de los hechos y a la solución propiciada por el Vocal Instructor, con excepción de las costas en la defensa de nulidad.

En efecto, entiendo que las costas deben ser soportadas por el excepcionante toda vez que los argumentos que sustentan su defensa están dirigidos a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el art. 171, inc. h) de la ley de rito, pues reposa en la alegada inexistencia de causa –art. 7, inc. b) de la ley 19.459- agravio que acarrea inexcusablemente aquélla declaración, lo que motivó que el Vocal Instructor le otorgara el tratamiento de excepción. Asimismo, su planteo mereció réplica correcta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del art. 68 del C.P.C.C.N.

Resulta oportuno recordar que como señalara la C.S.J.N. in re “Bolland y Cía S.A.” la exención de costas procede cuando el planteo –de haber prosperado- hubiese implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto no es el de autos.

En definitiva, el tratamiento de cuestiones incidentales como la de autos no puede encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

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

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.10.06 10:49:34 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.10.06 15:57:40 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.10.06 16:01:09 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.06 16:01:51 -03:00