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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-72094832-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 3 de Julio de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2022-45324922- -APN-SGAI#TFN; SOLUCIONES INDUSTRIALES ME LEC S.R.L.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El **Expediente N° EX-2022-45324922- -APN-SGAI#TFN** caratulado: **"SOLUCIONES INDUSTRIALES ME LEC S.R.L. S/ APELACIÓN"** a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación) y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

I.- Que, con fecha 02/05/2022, la actora interpone recurso de apelación en los términos de los artículos 76, inciso b), y 165 de la ley 11.683 contra las Resoluciones N° 32/2022 (DV RRMR), N° 33/2022 (DV RRMR) y N° 34/2022 (DV RRMR), todas de fecha 4 de abril de 2022, dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), mediante las cuales se resolvió aplicar sendas multas, relativas al IVA, Impuesto a las Ganancias y al Impuesto a las Salidas No Documentadas.

En la resolución N° 32/2022 (DV RRMR) se resolvió aplicar una multa de ($3.154.519,26) pesos tres millones ciento cincuenta y cuatro mil quinientos diecinueve con veintiséis centavos, por la presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 46 y 47 inc. b) de la Ley N.° 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), equivalente a dos (2) veces el tributo evadido, correspondiente al Impuesto al Valor Agregado de los períodos fiscales Octubre de 2015 a Enero de 2016, Marzo de 2016 a Junio de 2017, Agosto de 2017 a Noviembre de 2017.

Asimismo, en la resolución N° 33/2022 (DV RRMR) se resolvió aplicar una multa de ($2.702.618,84) pesos dos millones setecientos dos mil seiscientos dieciochos con ochenta y cuatro centavos, en los términos del artículo 46 y 47 inc. b) de la Ley de rito, equivalente a dos (2) veces el tributo evadido, correspondiente al Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2015 y 2016.

Por su parte, en la resolución N° 33/2022 (DV RRMR) se resolvió aplicar una multa de ($3.473.909,26) pesos tres millones cuatrocientos setenta y tres mil novecientos nueve con veintiséis centavos, en los términos del artículo 46 y 47 inc. b) de la Ley ritual, equivalente a dos (2) veces el tributo evadido, correspondiente al Impuesto a las Ganancias – Concepto Salidas no documentadas de los períodos fiscales Enero de 2015 a Septiembre de 2016.

La actora indica que ha sido objeto de una fiscalización impositiva iniciada por la OI N°1.658.028, que durante la fiscalización se confeccionó un listado de los proveedores incluidos en la Base de Contribuyentes “No Confiables”, de los cuales solicitó documentación respaldatoria y posteriormente, impugnó las operaciones con los siguientes proveedores: SEM SERVICIOS ELECTRONICOS S.A., VEYRIER S.A., ETFI S.R.L., RFELECTRONICS ARGENTINA S.A., RENOL CONSTRUCCIONES S.R.L., LOGISTICA SUDESTE S.R.L., ASL CONTROLES INDUSTRIALES S.R.L., con el argumento de su inclusión en dicha base del Organismo, sin considerar que esa inclusión se produjo uno o dos años después de haberse configurado las operaciones aquí cuestionadas.

Sostiene que el Organismo le traslada su responsabilidad al contribuyente, en tanto la obligación de control de las empresas, en cuanto a la autorización para emitir facturas (CAI) y su habilitación para poder operar, se encuentran exclusivamente a cargo del Fisco Nacional.

Asevera que las operaciones cuestionadas, son verídicas y que, si bien se adeudan sumas con algunos proveedores a razón del incumplimiento en las contrataciones, la inclusión en la Base e-Apoc no torna de por si impugnable la operación.

Se agravia de las pretendidas sanciones, fundadas en los ajustes que se encuentran apelados también ante el Tribunal Fiscal de la Nación en trámite ante la Vocalía 12ª Nominación, por ser jurídicamente inadmisible, atento la falta de motivación de los actos administrativos que constituyen las Resoluciones N° 12/2021 (DV RRMR), 13/2021 (DV RRMR) y 14/2021 (DV RRMR). Afirma que, en el caso puntual, sería una sanción indirecta, por causa de la inclusión de varios proveedores en la Base de Contribuyentes “No Confiables”, que se impugnan las operaciones y se generan los ajustes a la recurrente.

Asegura que la RG3832/16, es una norma violatoria de la supremacía de la Constitución Nacional, por cuanto establece sanciones tributarias no establecidas en la ley que le sirve de fuente. Así las cosas, entiende que los actos administrativos aquí impugnados, carecen de motivación en tanto se limitan a reproducir los informes de inspección de los proveedores y su correspondiente inclusión en la Base e-Apoc, como así también carecen de fundamentación en la normativa legal, atento que no funda sus resoluciones en normativa legal alguna, lo cual trae como consecuencia jurídica su nulidad.

Reitera que la administración solo funda sus actos administrativos de ajuste en la inclusión de los proveedores en la mencionada Base, sin siquiera considerar la prueba aportada. Atento a que el Organismo Recaudador no ha logrado probar la inexistencia de las operaciones cuestionadas, resulta absolutamente inconstitucional, en una suerte de inversión de la carga de la prueba, la recurrente impugna las resoluciones discutidas en autos, solicitando se dejen sin efecto.

Por otro lado, indica que el Ente Recaudador procedió a impugnar, tanto en el IVA como en el Impuesto a las Ganancias, los importes netos por los servicios por proveedores considerados apócrifos, y consecuentemente ha aplicado el instituto de Salidas No Documentadas en virtud de los previsto en el actual art.40 –ex artículo 37 Impuesto a las Ganancias- t.o. Decreto 824/2019.

En tal sentido, afirma que el primer y fundamental elemento para que pueda realizarse un cargo por Salidas No Documentadas, es que se le hayan detectado erogaciones carentes de documentación respaldatoria de las mismas, lo que no ha sucedido en el presente caso. Entiende que, si el Organismo fiscal presume que el contribuyente ha efectuado las erogaciones carentes de documentación, debe probar que tales erogaciones efectivamente existieron, para luego inferir que las mismas se realizaron sin la debida documentación respaldatoria, con fines de beneficiarse impositivamente.

Alega que, a su criterio, resulta incompatible que el Organismo impugne las operaciones por considerarlas inexistentes y a la vez ajuste por salidas no documentadas, si no hay operación no hay erogación. Así las cosas, la realidad de los hechos demuestra que el Ente Recaudador ha tomado como fundamento de los cargos formulados, un indicio que, lo lleva a presumir la existencia real de una erogación carente de documentación, sin considerar que es el propio Organismo el que considera esa operación como ficticia.

Argumenta que el Fisco Nacional no fundó ni sustentó los pretendidos ajustes fiscales. Entiende que el juez administrativo solo expuso las impugnaciones y cargos formulados, haciendo hincapié en los proveedores considerados apócrifos, pero desatendiendo la documentación presentada por la empresa. En tal sentido, las resoluciones en crisis, carecen de motivación y fundamentación, en tanto el Organismo no acreditó en las actuaciones administrativas ni recabó debidamente los elementos de juicio necesarios para el juzgamiento de los hechos.

Asevera que de lo expuesto surge claramente que el Fisco Nacional debe instar un proceso de inspección fiscal real, concreto y particularizado, cuando considere que existen elementos o indicios de que el contribuyente pudo haber omitido declarar todo o parte de su obligación tributaria.

Finalmente, con fecha 18/12/2024, mediante el IF-2024-138748803-APN-DTD#JGM, informa que "*la empresa se encuentra tramitando su Concurso Preventivo por ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial N°4, Secretaría Única, del Departamento Judicial Zarate Campana*" y aclara que "*con motivo de la tramitación del respectivo proceso judicial, en tiempo oportuno se ha efectuado la Reserva de Adherir a la Moratoria Ley 27.743* (*vide* RE-2024-138748729-APN-DTD#JGM), *toda vez que la empresa se encuentra imposibilitada de efectuar pagos por fuera de dicho proceso por deuda anterior a su inicio, de conformidad con la Ley 24.522"*.

Así las cosas, afirma que, en el momento procesal oportuno, se efectivizará la adhesión a la moratoria antes mencionada y se regularizará la deuda verificada y declara admisible.

Por último, cita doctrina y jurisprudencia, ofrece prueba pericial contable, hace reserva del caso federal y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II. Que mediante el IF-2022-63275057-APN-DTD#JGM, la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido, solicitando que por las razones de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de la recurrente y se confirmen las resoluciones recurridas. Niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente, que no sean materia de expreso reconocimiento en la presente contestación o que no surjan de los antecedentes administrativos que acompaña y conforme surge de ellos, las tareas de fiscalización desarrolladas se han ajustado en un todo a la normativa en vigor.

Con relación al planteo de nulidad de la actora, sostiene que es una sanción de tal gravedad que sólo debe ser admitida en aquellos casos en que la causa de invalidez del acto surge en forma manifiesta e indubitable. En este sentido, el art. 7 de la Ley N°19.549 establece como requisitos esenciales del acto administrativo, competencia,

causa, objeto, procedimientos, motivación y finalidad.

En tal sentido, asevera que las resoluciones en crisis, han sido dictadas por la autoridad competente, gozan de una causa, el objeto es cierto y también es física y jurídicamente posible, se han cumplido los procedimientos legales. Dichos actos fueron motivados en las constataciones efectuadas por el personal fiscalizador. No se vio vulnerada ninguna garantía constitucional, siendo que no existe vicio alguno que haya colocado a la parte en estado de indefensión. Por lo que el planteo de nulidad no puede prosperar.

Por último, advierte que las determinaciones de oficio (Resoluciones N°12/2021, N°13/2021 y N°14/2021) que dieron origen a las multas aquí cuestionadas, fueron confirmadas por el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “D”, con fecha 15/02/2022, la cual se encuentra firme, habiendo sido consentidas por el recurrente, con lo cual mal puede venir a apelar las multas dictadas.

Concluye la representación fiscal indicando que los argumentos vertidos por el apelante carecen de entidad suficiente como para desvirtuar las concretas circunstancias y no habiendo mérito para revocar las resoluciones dictadas. Plantea el caso federal y solicita se rechace el recurso impetrado, con costas a la actora.

III.- Que, mediante el IF-2024-70719919-APN-DTD#JGM la parte actora desiste de la prueba pericial contable ofrecida, por lo que, las presentes actuaciones, quedan de puro derecho.

En la PV-2025-63194083-APN-VOCVI#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “B” y mediante el IF-2025-67796827-APN-VOCVI#TFN se ponen los autos a sentencia.

IV.- Que, sentado ello, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo con los términos en que ha quedado trabada la litis.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: "Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 12/2/87, "Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario", sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F, Sala V, in re "Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento", sentencia del 27/4/98 y "Congelados Macchaiavello y Cía. S.A." del 26/4/2007, entre otros).

V.- Que del informe final de inspección surge que las presentes actuaciones tienen su origen en la OI N° 1658028, en la cual se indica que la actividad principal declarada es “*Instalación, ejecución y mantenimiento de instalaciones eléctricas, electromecánicas y electrónicas N.C.P.*” y que la firma no posee sucursales ni depósitos en otro domicilio. La empresa opera con los bancos Macro y Galicia.

Con fecha 22/02/2018 se notifica en el domicilio fiscal, la apertura del cargo de intervención, el cual nace en el cruce de información e-Fisco – e-Apoc – CITI Compras 2015 - Monto de Impuesto Superior a $100.000,-. Se analizan las operaciones detalladas en el papel de trabajo adjunto a fs. 353/354, las que “a priori”, resultaran informadas por el investigador como operaciones con proveedores incluidos en la base e-Apoc. Se le requirió el aporte de los subdiarios IVA Compras y del IVA Ventas de los periodos fiscales 01/2015 a 12/2017, junto con la documentación de respaldo y apertura de pasivos declarados en la DDJJ de Ganancias.

Respecto a los proveedores observados, los fiscalizadores analizaron los antecedentes que llevaron a su inclusión en la base de Contribuyentes “No Confiables” de AFIP, surgiendo las siguientes irregularidades:

1) SEM ELECTROMECÁNICOS S.A.: Se constató que el domicilio fiscal correspondía a un lugar usurpado, sin signos de actividad comercial ni industrial, sin que haya podido ser ubicado en otros domicilios alternativos. El domicilio fiscal coincidía con el proveedor apócrifo ETFI SRL. y compartía el apoderado con el proveedor VEYRIER S.R.L. Se advirtió que el socio y administrador de relaciones clave fiscal, Sucesión de Sr. HOST Guillermo, también era accionista del proveedor VEYRIER S.A.; y el otro socio Sr. SIERRA Marcos lo era de la proveedora ETFI S.R.L.

2) VEYRIER S.A.: Se verificó que en el Impuesto al Valor Agregado se rectificaron declaraciones juradas por períodos en los que surgían saldos a ingresar y de las cuales fue eliminado un 100% el crédito fiscal, mientras que el saldo resultante de esas rectificativas no fue ingresado. No pudo ser localizado. Se dejó asentado que no todas las operaciones registradas a nombre de este proveedor se encontraban declaradas. Se concluyó que no posee capacidad económica para realizar las prestaciones de servicios facturadas -reparación y mantenimiento- y fue considerado como Usina de Facturas Apócrifas, y se sugirió su inclusión en la Base Apoc.

3) ETFI S.R.L.: Fue catalogado como proveedor sin capacidad económica al no poder ser ubicado en sus domicilios fiscales o alternativos, sus integrantes no tenían solvencia patrimonial, ni daban cumplimiento a los deberes formales, no poseía personal en relación de dependencia declarado, y figuraban pagos de aportes y contribuciones por montos de escasa relevancia. No poseía propiedades ni otros bienes registrables a su nombre. La fiscalizada no aportó cuentas bancarias que demuestren movimientos financieros derivados de su actividad. Por último, se advirtió que uno de sus socios, el Sr. SIERRA Marcos, lo era del proveedor SEM SERVICIOS ELECTROMECANICOS S.A., con quien compartía el domicilio fiscal.

4) RF ELECTRONICS ARGENTINA S.A.: Fue clasificada como usina de única actividad venta de facturas, debido a que su domicilio fiscal se correspondía con una vivienda y compartió la IP en la emisión de algunos comprobantes con la proveedora ETFI S.R.L.

5) BRODING S.R.L.: Fue considerado como proveedor sin capacidad económica, su actividad registrada era la de fabricación de productos elaborados de metal N.C.P. y facturó por los servicios de reparación y mantenimiento. No pudo ser ubicada.

6) RENOL CONSTRUCCIONES S.R.L.: No tenía capacidad económica, no pudo ser ubicado y carecía de estructura para realizar la actividad que declaró -reparación de techos, estructuras metálicas, mantenimiento de infraestructuras en sede social-. No declaraba empleados en relación de dependencia, ni poseía bienes registrables ni cuentas bancarias; solo presentó declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado con una relación débito/crédito 1 o cercano y sin registrar pagos.

7) LOGISTICA SUDESTE S.R.L.: La firma fue desconocida por sus titulares y/o responsables. Respecto al Impuesto al Valor Agregado, se observó que la última declaración jurada presentada correspondía a 11/2017, mientras que la relación débito/crédito fiscal en general es 1, no tenía cuentas bancarias a su nombre ni bienes registrables. Se encontraba inscripta en varias actividades. Se destacó que el autorizado era socio y gerente titular del proveedor ASL CONTROLES INDUSTRIALES S.R.L., con quien compartió la IP para la emisión de algunos comprobantes.

8) ASL CONTROLES INDUSTRIALES S.R.L.: Fue considerado usina de única actividad emisión de facturas ya que no tenía la capacidad operativa ni financiera necesaria para haber realizado las operaciones declaradas. En el domicilio fiscal no fue encontrado y el mismo era un departamento, no registraba bienes a su nombre, sus cuentas bancarias no ostentan información desde el año 2016 cuando las operaciones objetables correspondían al año

2017. Poseía numerosas actividades declaradas. Por último, se verificó que el socio y gerente es también el autorizado del proveedor LOGISTICA SUDESTE S.R.L., con la cual compartió la IP en la emisión de algunos comprobantes.

Por lo expuesto precedentemente, las tareas desarrolladas por la inspección, el volumen de las operaciones observadas, la ausencia de documentación que pruebe que se realizaron las operaciones de las facturas observadas, y el carácter de apócrifos de los proveedores observados se procedió a impugnar los costos en el Impuesto a las Ganancias y los créditos fiscales en IVA provenientes de las operaciones cuestionadas.

Asimismo, se liquidó el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas con relación a los pagos efectuados a los proveedores que fueron considerados apócrifos, por operaciones de servicios amparados con facturación de respaldo emitida por estos.

VI. Que, corresponde a este Tribunal analizar la cuestión traída a decisión, a los efectos de otorgar un adecuado tratamiento a los distintos agravios formulados por la recurrente contra los actos apelados y el accionar fiscal. En primer lugar, corresponde tratar la nulidad planteada por la recurrente.

La recurrente entiende que los actos administrativos aquí impugnados, carecen de motivación en tanto se limitan a reproducir los informes de inspección de los proveedores y su correspondiente inclusión en la Base e-Apoc, como así también carecen de fundamentación en la normativa legal. Sobre esto último considera que la RG3832/16 es una norma violatoria de la supremacía de la Constitución Nacional, por cuanto establece sanciones tributarias no establecidas en la ley que le sirve de fuente.

Cabe señalar que para la procedencia de la nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que originen el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que puedan dar lugar a la indefensión, razón por la cual, las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría privado de oponer al impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma. Ello así, quien la invoca debe ofrecer elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si pretende 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/daños y perjuicios”, CSJN, 5/10/95, T. 318, P. 1798; “Aguirre, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, 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, 9/10/96, entre otros).

Con relación a lo estrictamente formal, las resoluciones apeladas en autos, en cuanto acto administrativo, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo y no se observa que el organismo fiscal se hubiera apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Sentado ello, cabe destacar 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 excede el marco de la nulidad planteada, correspondiendo su rechazo.

Cabe señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica procedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del artículo 171 de la ley ritual, sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal, razón por la cual no correspondería un tratamiento incidental como tampoco una imposición de costas autónoma. En este aspecto, es pertinente citar lo expresado por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo

Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia del 24/08/2007), por cuanto “…al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o especifica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco el tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial…”

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto “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 él a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia” (B- 485-XLV, “Bolland y Cia S.A”, sentencia del 21/02/2013).

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar los agravios de nulidad articulados por la apelante, sin costas.

VII. Que, corresponde expedirse respecto de las multas aplicadas respecto al Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto de las Salidas No Documentadas, en el marco de los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley de ritual, todas graduadas en (02) veces el impuesto omitido.

Cabe señalar previamente que, en materia de sanciones derivadas del impuesto sobre salidas no documentadas, tal como lo sostuvo la Sala “B” de este Tribunal -en su anterior composición- al sentenciar, entre otras, las causas "Correo Argentino S.A.". sentencia del 25/10/04 y “Translavial S.A.” del 21/11/2005, el instituto previsto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias, conforme el criterio sustentado por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Radio Emisora Cultural S.A.”, del 9/11/00, y “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, del 26/8/2003, es un tributo, que debe ser ingresado por quien hace la erogación, debiendo hacerlo a título propio. En estas condiciones, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema, cabe concluir que el hecho de la carencia o falencia de la documentación de la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen previsto en el artículo 37 de la ley del impuesto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la Ley Nº 11683.

Por otra parte, la cuestión ha sido tratada por nuestro Máximo Tribunal, con fecha 12 de octubre de 2010, en los autos: "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/ DGI”, compartió los fundamentos expuestos por la Señora Procuradora Fiscal en su dictamen. Si bien en dicha causa se concluyó confirmando el fallo de la instancia anterior que revocaba la multa aplicada por el Organismo Fiscal en Salidas No Documentadas, conforme se desprende de la lectura del dictamen en cuestión, ello se fundamentó en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

En cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 893 (esto es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley Nº 11683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se

comprueben serían pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Sentado ello, con relación a las multas por defraudación aplicadas en las resoluciones aquí en trato, debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las sanciones 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).

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, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo. La recurrente no ha aportado prueba que derribe los indicios graves colectados por el Fisco Nacional.

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. 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 sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria.

Conforme surge de los actos aquí recurridos, el Juez administrativo utiliza la presunción del inciso b) del art. 47 de la ley de rito el cual dispone que se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas: *"Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible"*.

Así las cosas, es preciso advertir que fue necesaria la fiscalización para detectar la situación descripta, constatar que las declaraciones juradas presentadas no correspondían a la realidad y liquidar así los impuestos en su justa medida. Para lo cual, los fiscalizadores han aportado los elementos probatorios necesarios y contundentes, demostrando el ardid o engaño, con el cual, a través de la implementación de facturas apócrifas, se generó una grave incidencia fiscal.

Establecido ello, no puede soslayarse que las sanciones aquí aperadas surgen de las determinaciones de oficio (Resoluciones N°12/2021, N°13/2021 y N°14/2021), las cuales, fueron confirmadas por este Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D" con fecha 15/02/2022, dicha sentencia se encuentra firme, habiendo sido consentidas por el recurrente.

Asimismo, la recurrente nada ha expuesto ni acreditado en sentido contrario como para rebatir ese grave cuestionamiento. A mayor abundamiento la única prueba ofrecida por la actora fue desistida por ésta.

En ese orden de ideas y considerando que se omitió íntegramente el tributo sobre las salidas no documentadas, IVA y el Impuesto a las Ganancias en relación a tales operaciones inexistentes, lo cual denota la grave incidencia de tal omisión, cabe concluir que la presunción se encuentra correctamente activada.

En virtud de lo expuesto y de acuerdo con las circunstancias analizadas en las presentes actuaciones han concordado elementos suficientes para tener por configuradas las sanciones impuestas y no existiendo elementos que justifiquen lo contrario, corresponde confirmar las multas aplicadas al contribuyente de autos en las N° 32/2022 (DV RRMR), N° 33/2022 (DV RRMR) y N° 34/2022 (DV RRMR).

El Dr. Armando Magallón dijo:

Que adhiero al voto del Dr. Porporatto, debiendo dejar aclarado que, a diferencia de otros supuestos en los que he votado por la revocación de la imputación defraudatoria, entiendo que en el presente caso dicha imputación no se basa en la falta de presentación de declaraciones juradas del impuesto sobre las salidas no documentadas -como

ocurría en tales precedentes- sino en la existencia de una ocultación maliciosa de materia imponible, situación fáctica contemplada en el texto del art. 46 a partir de la reforma introducida por la Ley 25.795.

Esta relevante diferencia que señalo, a la que se adiciona la verificación en el *sub lite* de los presupuestos de hecho que evidencian la existencia en el caso de una deliberada conducta defraudatoria, abona la confirmación del acto sancionatorio y la atribución de costas que propone el Sr. Vocal Instructor.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar las sanciones aplicadas mediante las resoluciones N° 32/2022 (DV RRMR), N° 33/2022 (DV RRMR) y N° 34/2022 (DV RRMR), de fecha 04 de Abril de 2022, con costas.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.07.02 16:16:19 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.07.03 10:49:24 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.07.03 14:58:37 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.07.03 14:59:51 -03:00