República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-39795447-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 20 de Abril de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-123215780- -APN-SGAI#TFN Y acumulado; CUNDIR S.A.

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. Nº EX-2025-123215780- -APN-SGAI#TFN y su acumulado EX-2025-123222274- -APN-SGAI#TFN caratulados "CUNDIR S.A. s/recurso de apelación"

Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2025-123210481-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2025-221-E-ARCA-DVRRMP#SDGOPII, de fecha 28/9/2025, dictada por la Jefa (INT) De La División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar Del Plata de la Dirección General Impositiva, por la que se determina de oficio la obligación tributaria en el Impuesto al Valor Agregado octubre de 2019 a octubre de 2020, con mas intereses resarcitorios y aplica multa con fundamento en los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) de la Ley 11.683.

Que mediante RE-2025-123221849-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la resolución RESOL-2025-220-E-ARCA-DVRRMP#SDGOPII, de fecha 28/9/2025, dictada por la Jefa (INT) de La División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar Del Plata de la Dirección General Impositiva, por la que se determina de oficio la obligación tributaria en el Impuesto a las Ganancias 2020 y 2021, con mas intereses resarcitorios y aplica multa con fundamento en los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) Ley 11.683.

Que, en primer lugar, corresponde señalar que los agravios de la actora resultan ser análogos en ambos expedientes, por lo que se abordarán en forma conjunta. Plantea la nulidad de las resoluciones apeladas las que -según dice- reproducen cuadros y cifras, pero no realiza un razonamiento jurídico-fáctico que vincule de manera adecuada cada comprobante identificado con una operación de venta concreta. La motivación -dice- no debe limitarse a repetición de datos estadísticos sino que exige conexión causal entre elementos de hecho y la *ratio decidendi* que sustenta la determinación fiscal.

Señala que el derecho de defensa, consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional**,** implica el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a obtener una decisión fundada. Alega que ARCA violó este principio al desestimar sin análisis las pruebas ofrecidas**,** al basar sus resoluciones en presunciones automáticas y al no

explicar las razones por las cuales desestimó los argumentos y documentación de la contribuyente**.**

Alega que la interpretación que realizó ARCA del art. 18 de la Ley 11.683 vulnera abiertamente su texto y espíritu: transformó una presunción simple en una presunción legal, invirtiendo sin fundamento la carga de la prueba y desvirtuando el carácter subsidiario del procedimiento de determinación de oficio.

Sostiene que ARCA no se basó en una presunción legal —pues ninguna norma establece que las "compras no registradas" impliquen "ventas omitidas"—, sino que construyó una presunción de hecho carente de sustento probatorio.

Manifiesta que la consecuencia lógica del indicio utilizado (no computar facturas de compra) devienen en una primera consecuencia lógica y razonable que es un beneficio para la contribuyente, porque redunda en un menor débito fiscal del período. Para destruir dicha consecuencia evidente es que el Fisco ha debido hacer más que aducir que la contribuyente tenía la carga probatoria, cuando tienen todos y cada uno de los elementos para determinar sobre base cierta.

Afirma que la aplicación de un margen fijo de utilidad —sin distinguir la categoría del producto, el destino comercial, ni los costos variables del proceso— es un procedimiento econométrico rudimentario que desconoce la naturaleza del negocio cárnico, caracterizado por una fuerte volatilidad de precios, mermas y estacionalidad.

Sostiene que las resoluciones recurridas incurren en una errónea aplicación del artículo 18 de la Ley 11.683, al utilizar indicios simples como si fueran legales, sin probar la efectiva existencia de hechos imponibles omitidos, sin analizar la documentación aportada y sin motivación razonable.

Indica que en el expediente bajo análisis, ARCA se limitó a aplicar automáticamente las multas del art. 46, invocando la supuesta "intencionalidad" del contribuyente sin describir en ningún momento la maniobra que configuraría el dolo. No se identificó ocultamiento, falsedad documental, triangulación de operaciones, utilización de facturación apócrifa ni ningún acto material de simulación.

Alega que ARCA impone una multa equivalente a cuatro veces el monto supuestamente omitido, proporción absolutamente excesiva e inusual incluso para supuestos de dolo comprobado, agravado en autos porque la firma carece de antecedentes firmes al respecto.

Destaca que la sanción se sustenta en una base presunta — determinada de oficio con márgenes arbitrarios— y se aplica con un factor multiplicador que carece de todo fundamento legal o motivación individualizada.

Señala que en el caso de autos, las resoluciones impugnadas adolecen de manifiesta irrazonabilidad, tanto en la construcción del ajuste (presunción contradictoria) como en la graduación de las sanciones (multa de cuatro veces el monto).

Que, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal. Solicita se revoquen las determinaciones con costas al Fisco Nacional.

II.- Que mediante IF-2026-10974139-APN-DTD#JGM e IF-2026-10983148-APN-DTD#JGM contesta sendos traslados la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, que se confirmen los actos apelados, con costas.

Que en primer lugar, corresponde señalar que resultan ser análogos los argumentos esbozados por el Fisco

Nacional en ambos recursos, en tal sentido esgrime que la Fiscalización ha detectado que las compras de la contribuyente obrantes en los sistemas del Organismo eran mayores a las declaradas en el Impuesto a las Ganancias y a su vez registradas en los subdiarios de IVA.

Con respecto al planteo de nulidad manifiesta que en cuanto a la alegada vulneración del derecho de defensa no advierte en autos tal mácula puesto que la actora ha podido identificar todos y cada uno de los cargos que se le imputan, comprendiéndolos y expresando agravios en consecuencia ante un Tribunal imparcial y especializado.

Sostiene que la actora no ha sufrido mengua alguna de su derecho de defensa. Todo lo contrario, ha podido identificar los cargos que se le imputan y defenderse en consecuencia, tanto en el procedimiento determinativo de oficio como ante este Tribunal.

Afirma que no sólo la actora no contradice el hecho básico del ajuste que fuera expuesto por el Fisco Nacional (que las compras registradas en los sistemas del Organismo son mayores a las declaradas) sino que simplemente se limita a cuestionar aisladamente el accionar fiscal sin fundarse en comprobantes fehacientes y concretos, como lo exige la ley 11.683. (sic)

Manifiesta que ante las irregularidades contables observadas, debió la actora en ejercicio de su derecho de contradicción acreditar los hechos que sustentaran su pretensión. Dado que el acto administrativo goza de presunción de legitimidad y que el mismo ha detallado las falencias documentales de la contribuyente, la carga probatoria pertenece a ella. Indica que la actora se limita a cuestionar la metodología determinativa fiscal, pero en modo alguno ofrece prueba en contrario.

Con respecto a la aplicación de intereses indica que si bien la actora no expresa agravio alguno al respecto, cabe decir que la liquidación de intereses resulta conforme a la normativa vigente.

Sostiene que ARCA no aplicó automáticamente la multa del art. 46 sino que se valió de presunciones establecidas por la normativa. Presunciones que, por cierto, no fueron desactivadas por la quejosa. La alegada colaboración por parte de la contribuyente durante la fiscalización no puede en modo alguno eliminar el dolo. No puede tener acogida favorable lo dicho por la actora acerca de que dicha actitud es incompatible con cualquier forma de ardid o engaño dado que la conducta dolosa se produjo antes de la fiscalización, es decir, al momento de presentar las declaraciones juradas.

Por último, considera que las sanciones aplicadas resultan procedentes y correctamente ponderadas en las resoluciones apeladas, por lo que solicita la confirmación de los actos apelados, con costas.

III- Que mediante PV-2026-21819090-APN-VOCV#TFN se elevaron los autos a consideración de la sala “B”. En INLEG-2026-22717783-APN-VOCV#TFN se acumula el EX-2025-123222274- -APN-SGAI#TFN. Que no habiendo medios probatorios a producir los presentes autos se resuelven con las constancias acompañadas por lo que se elevan los autos a la Sala B, la que llamó los mismos a sentencia.

IV.- Que expuesto lo que antecede, y conforme surge de las actuaciones administrativas IF-2026-10979713-APN-DTD#JGM cabe resaltar que la fiscalización actuante procedió a consultar las bases del Organismo fiscal, recabando información sobre las compras y ventas informadas por la contribuyente y por terceros y las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias de los períodos bajo fiscalización.

En fecha 22 de abril de 2024, se notificó requerimiento en el domicilio fiscal electrónico, de oficio, en F. 8600/1

N.° 0350002024020845404, solicitando: *"... 1) Explique, justifique y pruebe diferencia detectada de auditoría en las deducciones de la base imponible Ganancias 2020 por $ 22.291.912,21 según se detalla en papel de trabajo adjunto a la presente en 1 (una) foja; 2) Indique tratamiento dado a los comprobantes detallados en papel de trabajo adjunto en 2 (dos) fojas, registrados en el subdiario IVA Compras digital período fiscal 2020 con signo positivo, siendo que se confeccionaron con signo negativo, se trata de Liquidaciones de compra Directa A - Sector Pecuario."* (fojas 291 a 295 del cuerpo "Ganancias 2020 y 2021").

En respuesta, la contribuyente realiza Presentación digital N.° 202400486433, expresando que: *"... En respuesta al req. O.I. 2.049.070 llevada a cabo por el Inspector Bacciadone, vengo en tiempo y forma a responder e identificar el tratamiento dado a los comprobantes detallados como Nota de crédito. Con el fin de aclarar la diferencia, adjunto Libro de IVA Compra del mes 10/2019 donde se ven sumadas las notas de crédito con el signo menos. Por ende, restando de la suma. Para mayor ejemplificación, la sumatoria del crédito de 10/2019 es de $ 6.574.824 ya descontadas las notas de crédito. El inspector puede verificar que ese mismo saldo está expuesto en la DDJJ de IVA en el Form. 2002 en la solapa crédito fiscal - Operaciones que generan crédito fiscal. De la misma forma opera para los meses subsiguientes. Esperando haber zanjado la diferencia, saludo a Ud. muy distinguidamente."*. Asimismo, adjuntó a la misma archivo con Libro IVA Compras del período octubre 2019 (fojas 327 a 331 del cuerpo "Ganancias 2020 y 2021").

Se verificó que, en los períodos analizados, las compras obrantes en los sistemas del Organismo eran mayores a las declaradas en el Impuesto a las ganancias y a su vez a las registradas en los subdiarios de IVA.

El detalle de los comprobantes obrantes en sistema y el cruce con los declarados por la recurrente obra a fojas 405 a 455 del cuerpo "Ganancias 2020 y 2021".

Dichas compras fueron consideradas en el Impuesto a las ganancias como un ajuste que disminuye la utilidad contable declarada por la recurrente.

Se consideró que dichas compras fueron vendidas, por lo cual, en el Impuesto al valor agregado se reputaron como Ventas omitidas, adicionándoles el margen bruto de utilidad declarado en las respectivas declaraciones juradas del Impuesto a las ganancias: 3,10% para el período fiscal 2020 y 0,78% para el período fiscal 2021 (ver fojas 457 a 458 del cuerpo “Ganancias 2020 y 2021”).

Respecto a las retenciones y percepciones sufridas y pagos a cuenta, se consideraron los declarados por la contribuyente en las respectivas declaraciones juradas del Impuesto a las ganancias.

V.- Que aun cuando no hayan sido planteados como excepción, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de la actora por cuanto se agravia de la ausencia de motivación del acto y violación del debido proceso.

Cabe señalar, 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 la 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, en principio, 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 otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; “Aguirres, 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).

Que respecto a las objeciones nulificantes que plantea la actora, cabe señalar que desde lo estrictamente formal, las resoluciones apeladas en autos, en cuanto actos administrativos, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Por otra parte ha fundado su pretensión en los elementos recabados por la fiscalización.

Asimismo en lo relativo a los agravios de la recurrente referidos a la arbitrariedad alegada al sostener la misma que se ha prescindido de prueba ofrecida, cabe señalar que así como resulta cierto que el contribuyente tiene derecho a ofrecer pruebas durante el procedimiento administrativo, el juez administrativo interviniente tiene el deber de evaluar su admisibilidad procesal. Esta evaluación discrecional cae, por supuesto, dentro de la órbita jurisdiccional de este Tribunal quien juzgará, en definitiva, sobre la pertinencia o ilegitimidad de la resolución adoptada en la etapa anterior, pero para lo cual, deberá, necesariamente entrar al examen de la cuestión de fondo controvertida y como esta fue propuesta por ambas partes. Solamente dicho examen permitirá a este Tribunal evaluar, a la postre, la justeza del rechazo probatorio en sede fiscal, agravio que se torna inviable en proporción excepcional.

Que, la ponderación de la admisibilidad o pertinencia de las medidas propuestas por el contribuyente, realizada por el Juez Administrativo, resulta un aspecto del acto que se encuentra dentro de la potestad revisora de este Tribunal. Empero, aun en el caso de una "desestimación arbitraria" de las medias, tal agravio no resulta suficiente, por sí solo para ocasionar la nulidad del acto en un planteo por vía excepcional, aunque pueda originar, sin dudas, la revocación del mismo al momento de analizar el fondo de la cuestión controvertida.

Asimismo en cuanto a los dichos de la actora por cuanto señala que las Resoluciones apeladas reproducen cuadros y cifras, pero no realiza un razonamiento jurídico- fáctico que vincule de manera adecuada cada comprobante identificado con una operación de venta concreta, corresponde señalar que tal como surge de las actuaciones administrativas se ha dejado constancia del detalle de los comprobantes obrantes en el sistema y el cruce con los declarados por la actora obrando los mismos a fs. 405 a 455 del cuerpo "Ganancias 2020 y 2021", surgiendo de los actos apelados y de los antecedentes administrativos los motivos que llevaron al Fisco Nacional al dictado de los mismos.

Que en definitiva, 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.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (vide petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re "Ferioli, Jorge Oscar" (sentencia de fecha 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 específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...".

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia 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 el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia" (B-485-XLV, "Bolland y Cía. S.A.", sentencia de fecha 21/02/2013).

VI.- Que, entrando en el análisis de la cuestión, y en razón de los agravios que desarrolla la recurrente respecto del método presuntivo seguido por el Fisco Nacional, conviene comenzar por destacar que este Tribunal tiene dicho que "los métodos presuntivos para la determinación de tributos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la Administración para que pueda cumplir sus objetivos en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias, o documentación que no resulte fehaciente...deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible" (cfr. entre otros, Armotec SACIFIC, TFN, Sala B, 10/02/1999, "Victorio Américo Gualtieri S.A.", 08/05/2007).

En tal sentido corresponde señalar que el artículo 18 de la Ley 11683 dispone *"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 su existencia y medida. 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 Administración Federal de Ingresos Públicos, que ésta obtenga de información emitida en forma periódica por organismos públicos, mercados concentradores, bolsas de cereales, mercados de hacienda o que le proporcionen —a su requerimiento— los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etcétera. (Párrafo sustituido por art. 184 de la* Ley N° 27.430 *B.O. 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los Títulos que la componen. Ver art. 247 de la Ley de referencia)"*

Asimismo dispone *"También la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, podrá efectuar la determinación calculando las ventas o servicios realizados por el contribuyente o las utilidades en función de cualquier índice que pueda obtener, tales como el consumo de gas o energía eléctrica, adquisición de materias primas o envases..."*

Por otra parte el artículo agregado a continuación del art. 18 establece que *"El juez administrativo podrá determinar los tributos sobre base presunta cuando se adviertan irregularidades que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones y, en particular, cuando los contribuyentes o responsables: c) Incurran en alguna de las siguientes irregularidades: 1. Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración de los costos."*

Corresponse señalar que la actora no contradice el criterio fiscal que las compras registradas en los sistemas del Organismo son mayores a las declaradas por la actora sino que simplemente se limita a cuestionar aisladamente el accionar fiscal.

Para efectuar el ajuste el Fisco Nacional procedió a la comparación con los registros de la recurrente, se buscó cada comprobante del listado obtenido según se detalló en los subdiarios compras de Cundir AS por número de comprobante y CUIT del proveedor. Se visualiza el resultado de esta comparación en columna “REGISTRO” (fs. 405 a 454 IVA) consignando VERDADERO si el comprobante electrónico se encuentra registrado y “FALSO” si el comprobante no lo esta.

Asimismo en el papel de trabajo a fs. 455 Cuerpo Ganancias se totalizan los comprobantes no registrados en el 2020 y en la foja 456 lo correspondiente al 2021.

Que en efecto, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Atento lo expuesto precedentemene se evidencia que la recurrente se limita a cuestionar la metodología determinativa fiscal, pero en modo alguno ofrece explicación ni prueba en contrario a los efectos de desacreditar ñla postura fiscal.

Que cabe destacar que si las manifestaciones de los contribuyentes no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración de los hechos, al contribuyente que impugna las liquidaciones hechas en la Entidad Recaudadora le corresponde probar los errores que le atribuye.

Que la necesidad de documentar todos los actos que involucren al contribuyente sólo puede resultar en su propio beneficio para evitar que pueda darse una determinación alejada de la realidad económica, encontrándose a su cargo, como ya se dijo, la obligación de contrarrestar con pruebas fehacientes las conclusiones del Ente Fiscal, siendo esto último lo que no ha ocurrido en la especie.

Que como tiene dicho la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación no puede omitirse que -según reiterada 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).

Que en la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, ha sido inveterada y pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y la Alzada (ver al respecto Ledesma, Amalia, TFN, Sala D, 18/07/2001, Inmobiliaria Quesada SRL, TFN, Sala A, 11/04/2000, Campisi, Benito, Sala B, 10/05/1999, Bur, Delia Matilde, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996).

Al respecto cabe destacar que si bien este Tribunal (en virtud de lo dispuesto por el art. 146 de la ley 11683 -t.o. en 1978 sus modificaciones) tiene “...amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso

independientemente de lo alegado por las partes...", es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica "llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de la igualdad procesal" (en tal sentido ver D.F. XXII, -Compendio de Fallos- pág. 1183, referido a la causa: "Tameyfú S.R.L., Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal -Sala II- del 27/6/72, Tribunal Fiscal de la Nación C-833, del 26/3/71). Debe entenderse que incumbe a la apelante poner en movimiento la etapa de probanzas del proceso, a fin de lograr el mayor grado de verdad -apodíctica-, esto es, lograr que a partir de las pruebas aportadas el juzgador llegue al mayor grado de certeza, eliminando la posibilidad de que las cosas o los hechos hayan sucedido de forma diferente a lo que se está aseverando.

Que como ya se ha dicho al respecto, *"Quien invoca ciertos hechos como fundamento de su pretensión tiene la carga de acreditarlos (art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), y si no logra cumplir con esa carga mediante la actividad probatoria desarrollada durante el juicio, corre el riesgo de que su acción sea rechazada"* (cfr. Fallos 331:881), básica regla que en la especie no podría ser dejada de lado, pues ni el carácter inquisitivo ni el principio de búsqueda de la verdad material que informan el procedimiento que se desarrolla ante este Tribunal implican o suponen negar su existencia, ya que aquellos principios hallan su límite en otros de similar gravitación como lo son el de la igualdad entre las partes en el proceso y el de imparcialidad del juzgador.

Atento lo expuesto corresponde confirmar los actos apelados. Con costas.

VII.- Que por su parte, en relación a los intereses resarcitorios determinados cabe su confirmación ya que cabe recordar 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 en el caso de autos se le aplicó al contribuyente sendas multas equivalentes a cuatro tantos de los tributos determinados con sustento en los artículos 46 y 47 inc. a), b) y c) de la ley procedimental, merituando la existencia de un antecedente infraccional material firme -según sistema SEFI- conforme se hace constar en el Dictamen Jurídico previo -refiere a una multa material firme (690841) del 29/09/2025- y en las propias resoluciones apeladas.

Que con relación a la multa por defraudación aplicada, 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).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en las resoluciones, 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.

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 sólo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria, en atención a que supo que la información contenida en la declaración jurada presentada no se correspondía con las constancias de los registros.

Que en virtud de lo expuesto, encontrándose acreditado en forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, es decir, la existencia del ardid, maniobra o engaño y no solamente el resultado omisivo del gravamen, corresponde confirmar las multas aplicadas al contribuyente de autos.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determina impuesto, intereses y multas. Con costas a la vencida.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.04.20 13:03:55 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 Armando Magallon
Date: 2026.04.20 15:51:29 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: 2026.04.20 19:15:36 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.20 19:16:50 -03:00