República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-64759982-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 1 de Julio de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-133291548- -APN-SGAI#TFN y acumulado; “LIMINAL SA s/ Recurso de Apelación”

AUTOS Y VISTOS:

El **EX-2025-133291548- -APN-SGAI#TFN** caratulado **“LIMINAL SA** s/ **Recurso de Apelación” y su acumulado EX-2025-133297267-APN-SGAI#TFN de igual carátula**;

y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2025-133289524-APN-SGAI#TFN y RE-2025-133296881-APN-SGAI#TFN, la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones N° 249/2025 y 248/2025 de fecha 14 de noviembre de 2025, dictadas por la Jefa (Int.) División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la Dirección General Impositiva.

El apelante impugna las mencionadas resoluciones mediante las cuales se determinó de oficio sus obligaciones frente a:

1) Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 01/2019 a 12/2020 por la suma total de $1.935.822,33, más $7.070.196,74 de intereses resarcitorios y aplica sanción de multa por $5.807.466,99 de los períodos fiscales enero a abril, junio, septiembre y octubre de 2019, y marzo a mayo, julio, agosto y octubre de 2020 prevista en el artículo 46 de la Ley 11.683, en tres tantos el tributo dejado de ingresar.

2) Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2019 y 2020, imponiendo la obligación a ingresar la suma de $211.119,93 y $8.016.136,45 respectivamente, más intereses resarcitorios por $24.433.276 y aplica una multa de $633.359,79 respecto del Impuesto a las ganancias del período fiscal 2019 prevista en el artículo 46 de la Ley 11.683, en tres tantos del tributo dejado de ingresar. Hace expresa reserva de la eventual aplicabilidad de la sanción que pudiera corresponder en el Impuesto a las Ganancias periodo fiscal 2020 en virtud del art. 20 del Régimen Penal Tributario.

Que la actora solicita se haga lugar a los recursos de apelación y se revoquen los actos administrativos en crisis por los fundamentos que a continuación se exponen.

Manifiesta que, el Organismo Fiscal afirma haber encontrado inconsistencias significativas entre las declaraciones juradas de Ganancias, los libros IVA Compras y Ventas, los Estados Contables y los datos que posee la ARCA provenientes de información de terceros.

Agrega que, la ARCA concluye que la contribuyente habría omitido declarar compras y que esa omisión derivaría en ventas omitidas, justificando una determinación de oficio.

Plantea la nulidad de los actos administrativos por falta de motivación y violación del debido proceso y señala que, el artículo 7 inciso e) del Decreto 1759/72 exige que todo acto administrativo sea motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto. En este sentido indica que las Resoluciones apeladas reproducen cuadros y cifras, pero no se realiza un razonamiento jurídico- fáctico que vincule de manera adecuada cada comprobante identificado con una operación de venta concreta.

Asimismo, alega la errónea aplicación del artículo 18 de la Ley 11.683 y sostiene que, la facultad de determinar de oficio la materia imponible cuando los datos suministrados por el contribuyente resulten insuficientes o cuando se detecten elementos que permitan presumir la existencia de hechos imponibles omitidos, no es discrecional ni ilimitada: debe ejercerse conforme a los principios de razonabilidad, objetividad, proporcionalidad y presunción de inocencia.

Agrega que, la determinación de oficio sobre base presunta constituye un acto de carácter excepcional y que, la interpretación que realizó ARCA del art. 18 vulnera abiertamente su texto y espíritu, transformando una presunción simple en una presunción legal, e invirtiendo sin fundamento la carga de la prueba.

Expresa que un mero cruce informático de comprobantes con inconsistencias formales fue transformado en base cierta de imposición, sin verificación física ni documental.

Advierte que ARCA omitió verificar la correspondencia real de los comprobantes, muchos de los cuales correspondían a remitos anulados, devoluciones, notas de crédito y gastos no vinculados a operaciones gravadas.

Entiende que, la base imponible así determinada carece de razonabilidad y proporcionalidad, configurando un vicio sustancial que invalida el acto.

Manifiesta que la carga de la prueba de los hechos constitutivos del tributo corresponde a la Administración, máxime cuando sustenta el ajuste en un único indicio y que, el contribuyente solo asume la carga de demostrar los hechos eximentes o modificativos.

Se agravia de la multa impuesta y considera que, en el expediente bajo análisis, ARCA se limitó a aplicar automáticamente la multa del art. 46, invocando la supuesta “intencionalidad” del contribuyente sin describir en ningún momento la maniobra que configuraría el dolo. Expresa que la conducta de LIMINAL S.A. durante la fiscalización fue colaborativa y transparente, conducta que es incompatible con cualquier forma de ardid o engaño.

Además, señala que la determinación impugnada infringe el principio de legalidad tributaria, consagrado en el artículo 19 de la Constitución Nacional el cual se traduce en se traduce en el postulado *nullum tributum sine lege,* como también el principio de razonabilidad en cuanto a la resolución impugnada que adolece de manifiesta irrazonabilidad en el ajuste como en la sanción.

Asimismo, indica que infringe el principio de igualdad ante las cargas públicas (art. 16 CN) que exige que los tributos sean aplicados en proporción a la capacidad contributiva de cada sujeto; como también el principio del debido proceso y defensa en juicio el que implica el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a obtener una decisión fundada.

Acompaña documental, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

Por lo expuesto precedentemente, solicita se haga lugar a los recursos en todas sus partes y se revoquen las resoluciones recurridas, con costas.

II.- Que mediante IF-2026-23414986-APN-DTD#JGM y IF-2026-30016510-APN-DTD#JGM, contesta los traslados la representación fiscal y niega todos los hechos esgrimidos por la parte actora.

De la nulidad invocada por la actora, manifiesta que de los actos apelados surge la inexistencia de vicio alguno, que los actos administrativos contienen una exposición circunstanciada de los antecedentes del caso, que se le otorgó vista, se recibió descargo y se analizó la defensa planteada, sin que se advierta violación alguna a su derecho de defensa, y que, la motivación exigida por el ordenamiento no implica una refutación exhaustiva de cada argumento de la parte ni una descripción individualizada de cada comprobante sino la explicitación suficiente de las razones de hecho y de derecho que sustentan la decisión.

En cuanto al agravio referido a la supuesta errónea aplicación del artículo 18 de la Ley 11.683 manifiesta que el artículo citado faculta expresamente a la Administración a determinar la materia imponible sobre base presunta cuando los datos declarados resulten insuficientes o inconsistentes, utilizando, entre otros elementos el monto de compras, ventas, rendimientos normales y demás indicios derivados de la actividad desarrollada.

Señala que las determinaciones no se fundaron en un indicio aislado ni en una inferencia automática, sino en un conjunto de circunstancias concordantes: diferencias sustanciales entre IVA y Ganancias, comprobantes de compras no registrados obrantes en las bases del organismo y márgenes de utilidad declarados por la propia contribuyente en sus estados contables.

Indica que, la recurrente no acredita con prueba idónea que los márgenes de utilidad que surgen de sus propios estados contables no resulten representativos de su operatoria, ni demuestra que las compras omitidas correspondieran exclusivamente a gastos, devoluciones u operaciones ajenas a la generación de ventas gravadas.

Advierte que, si el indicio utilizado, guarda una relación de razonabilidad con las circunstancias presentes en el caso, se verifica la inversión de la carga probatoria, la

que se traslada en cabeza del contribuyente.

Expresa que, la apelante no aportó elementos probatorios conducentes que permitan invalidar los indicios considerados ni demostrar la improcedencia de la estimación practicada, limitándose a reiterar argumentos ya analizados y descartados en sede administrativa.

Sostiene que, la presunción de legitimidad de los actos administrativos lejos está de ser irrebatible, pero exige una actividad argumentativa que la revierta y, en caso de duda, el ordenamiento jurídico le ha otorgado

preeminencia al acto estatal a través de la presunción referida.

Respecto de las multas expresa que, verificándose en el caso el presupuesto de hecho contemplado por la norma resulta correcto el encuadre otorgado por su representada a los fines sancionatorios. Agrega que el apelante no logra demostrar que tales omisiones respondieran a errores excusables o a circunstancias ajenas a su voluntad, y que, en síntesis, los agravios deducidos no logran conmover los fundamentos de las resoluciones recurridas.

En cuanto a la eventual existencia de error excusable, refiere que no se encuentran configuradas las circunstancias que harían procedente el error excusable en tanto no puede alegarse complejidad, oscuridad o novedad de las normas aplicables, ni de su interpretación.

De los agravios constitucionales, manifiesta que no pueden prosperar, pues parten de una interpretación errónea del alcance de las facultades legalmente conferidas al Fisco y de la falta de correspondencia de la realidad plasmada en el texto del acto apelado.

Acompaña antecedentes administrativos. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

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 por INLEG-2026-35213339-APN-VOCIV#TFN el Tribunal resuelve acumular el expediente N° EX-2025-133297267-APN-SGAI#TFN al que lleva el N° EX-2025-133291548-APN-SGAI#TFN.

IV.- Que en atención al estado de la causa por PV-2026-54535652-APN-VOCV#TFN se hace saber a las partes que, en atención a no haber medios probatorios ofrecidos para producir, la misma se resolverá con las constancias de autos y los antecedentes administrativos acompañados y se elevan los autos a consideración de la sala “B”, y mediante IF-2026-60901136-APN-VOCV#TFN llama autos para sentencia.

V.- Que corresponde señalar que las resoluciones apeladas en autos, fueron dictadas en el marco de la O.I. 2.049.072, la que se originó en virtud de indicios de investigación por parte de las Divisiones de fiscalización Nº 1 y 3 de la Dirección Regional Mar del Plata. En efecto, expresan los inspectores en su informe final de inspección que las actuaciones llevadas a cabo en la O. I. 1.944.750 dieron lugar a la presente. Con posterioridad agregan, se recepcionaron otros dos indicios de Investigación, uno de ellos proveniente de la misma División Fiscalización 1 (con idéntico origen – OI 1.944.750 se solicita el cargo por el Impuesto a las Ganancias 2020, además del Impuesto al Valor Agregado periodos fiscales 01 a 12/2020 peticionado en el indicio de origen). En tanto que el restante deriva de la División Fiscalización 3 como consecuencia del descargo de la OI 1.921.874 (se requiere cargo por IVA períodos 01 a 12/2019). Las citadas actuaciones habían sido generadas para verificar el Impuesto al Valor Agregado períodos enero a diciembre 2020 OI 1.944.750 y enero a diciembre 2019 OI 1.921.874.

Señalan que en las fiscalizaciones precedentes se fiscalizó a la contribuyente por presentar inconsistencias entre el débito fiscal declarado en las declaraciones juradas IVA y el débito fiscal presunto, según cruces recepcionados de áreas centrales tendientes a detectar irregularidades en frigoríficos y/o usuarios de faena.

Explican los funcionarios fiscales que se procedió a requerir información a la propia contribuyente y a consultar la obrante en el Organismo Fiscal. Específicamente que justifique la diferencia existente entre las compras netas computadas en el Impuesto a las ganancias y las compras netas declaradas en el Impuesto al Valor Agregado y que detalle los conceptos que integran las compras computadas en ganancias y los compras que generan crédito fiscal, las compras por otros conceptos y las compras por conceptos no gravados.

Que conforme se desprende de la vista corrida en sede administrativa y de los actos apelados, para el período fiscal 2019 las compras declaradas en el Impuesto al Valor Agregado y registradas en los subdiarios de IVA eran mayores a las compras y gastos declarados en el Impuesto a las Ganancias.

Asimismo, se verificó la existencia de comprobantes de compra obrantes en las bases del Organismo Fiscal que no fueron registradas por la rubrada. Con la información, se procedió a calcular el importe de las ventas omitidas con origen en la omisión de las compras, considerando el margen bruto declarado por la contribuyente en sus Estados contables en el período fiscal 2019.

Se calculó el monto de ventas que debía ser prorrateadas y respecto al crédito fiscal fue considerado el declarado adicionando el proveniente de compras obrantes en las bases del organismo no registradas.

Se calcularon las ventas totales ajustadas en el impuesto a las ganancias. Que respecto a las retenciones y percepciones sufridas y pagos a cuenta se consideraron los declarados por la contribuyente en la respectiva declaración jurada del Impuesto a las Ganancias.

Para el período 2019, las ventas ajustadas en ganancias comparadas con las ventas declaradas en el Impuesto al Valor Agregado, se determina un débito fiscal omitido por ingresos omitidos con relación a Ganancias.

Respecto del período fiscal 2020, se verificó que las compras obrantes en los sistemas del organismo eran mayores a las declaradas en el Impuesto al Valor Agregado y registradas en los subdiarios de IVA. Dichas compras fueron consideradas en el Impuesto al Valor Agregado como Ventas Omitidas y para calcular el débito fiscal de las mismas, adicionando el porcentaje de utilidad declarado por la contribuyente en sus Estados contables del período fiscal 2020 de 1,07% sobre las compras, calculando así el débito fiscal.

Respecto del importe total de las compras se depuró el mismo por encontrarse registros de importes incorrectos en los libros de IVA compras de la rubrada.

Para el período fiscal 2020 en el impuesto a las ganancias se verificó una diferencia entre el monto de las compras registradas por la rubrada y el monto de las compras y gastos deducidos en la declaración

jurada del Impuesto a las ganancias.

Respecto del importe total de las compras, se depuró el mismo por encontrarse registros de importes incorrectos en los Libros de IVA Compras de la rubrada.

Se detalla que la fiscalizada fue requerida para que justifique la mencionada diferencia, no obteniendo respuesta al respecto, por lo que la misma fue considerada como gastos no gravados en el Impuesto al valor agregado y deducidos en el Impuesto a las ganancias sin justificación, impugnando el monto de la misma.

Además, para el mismo período se verificó que las compras obrantes en los sistemas del Organismo eran mayores a las declaradas en el Impuesto al valor agregado y registradas en los subdiarios de IVA. Dichas compras fueron consideradas en el Impuesto a las ganancias como Ventas omitidas, a las cuales se les adicionó el porcentaje de utilidad declarado por la contribuyente en sus Estados contables del período fiscal 2020.

Respecto a las retenciones y percepciones sufridas y pagos a cuenta, se consideraron los declarados por la contribuyente en la respectiva declaración jurada del Impuesto a las ganancias

VI.- Que, en primer lugar, 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 considera la nulidad absoluta e insanable de las resoluciones administrativas por vicios en su motivación, finalidad y afectación de su derecho de defensa.

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 de lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de 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.

Que, por otra parte, debe tenerse en cuenta que: "...cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia" (cfr. CSJN, fallos 205:549, 247:52, 267:393).

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, por lo que procede su rechazo.

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 los actos determinativos apelados y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (vide petitorio de los escritos 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 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).

VII.- Que corresponde determinar si los ajustes de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias apelados en autos se encuentran ajustados a derecho.

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).

Que, sabido es que, en materia de determinaciones de oficio, la ley fija un orden de prelación cronológico: sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible (ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes) se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación. En otros términos, la Administración Fiscal debe primero agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o "sobre base cierta") y, sólo en los supuestos más arriba indicados, recurrir a aquel modo excepcional de determinación. Ciertamente la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto (ver entre otros: "Dadea, Marta Elisa" - T.F.N. - Sala "B" – 22/12/83, "Antonio Gonzalez y Otros Mansión Almar" - T.F.N. - Sala "D" – 16/8/89, "Beraja, Alberto David y Dwek, José Roberto" - T.F.N. - Sala "A" – 25/2/98).

Que, sin embargo, no resultan acertadas las consideraciones que efectúa la actora en este sentido. En efecto, se observa de los actos apelados que las determinaciones de oficio no se fundaron en un indicio aislado ni en una inferencia automática, sino en diferencias sustanciales entre las declaraciones de IVA y del Impuesto a las Ganancias, diferencias con los libros subdiarios, comprobantes de compras no registrados obrantes en las bases del organismo y márgenes de utilidad declarados por la propia contribuyente en sus estados contables.

Por lo tanto, la tildada irrazonabilidad de la base "presunta" utilizada por el Organismo no se advierte en autos.

Que, en definitiva, la causa se refiere a una verdadera cuestión de hecho y prueba, correspondiendo a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arriba el juez administrativo debiendo aportar prueba concreta y fehaciente.

Siendo así, 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.

En este orden de ideas, respecto de los actos determinativos apelados debe tenerse presente que en oportunidad de sentenciar en la causa "Emerson Argentina S.A.I.C.", la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que "*...las resoluciones emanadas de la DGI gozan de presunción de legitimidad- art. 12 de la ley 19549-. Por consiguiente, la carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna, el que debe demostrar los errores que la descalifican; esta conclusión concuerda con lo sostenido por la Corte, en el sentido de que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios...*" (sent. del 30/9/74).

Cabe destacar que si bien este Tribunal, en virtud de lo dispuesto por el artículo 164 de la Ley 11.683 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 igualdad procesal" -CNACAF, Sala 2°, "Tamileyfú SRL", sent. del 27/6/72-, debiendo las partes instar el procedimiento en la etapa probatoria, a fin de que el juzgador obtenga el grado más elevado de certeza luego del análisis de la prueba producida.

En el presente caso, no se advierte ninguna explicación de la parte actora que justifique las diferencias señaladas por el Organismo Fiscal, y mucho menos ofrecimiento de prueba alguna para rebatir sus dichos. Es por ello que ajustándose a derecho el obrar de la Administración corresponde la confirmación de los actos apelados.

VIII.- No habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en la proporción en que se determinan los impuestos omitidos en este acto. No obstante ello, 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).

IX.- Que con relación a las multas por defraudación, 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.

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).

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.

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.

En cuanto al quantum de las sanciones aplicadas, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en los actos recurridos una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto omitido. En efecto, la valoración de la inexistencia de antecedentes sumariales de la encartada, lleva a considerar prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental. Las costas en este aspecto se imponen a la vencida, salvo en la parte en que se reducen las multas, que se imponen por su orden.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar las determinaciones de oficio apeladas en autos en cuanto a impuestos, intereses y multa reduciendo éstas al mínimo legal. Las costas se imponen a la recurrente salvo en la parte en que se reducen las multas, que se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.07.01 13:09:02 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: 2026.07.01 14:24:09 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: 2026.07.01 14:26:12 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: 2026.07.01 14:27:07 -03:00