República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-75475877-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 5 de Agosto de 2026

Referencia: EX-2026-43843382- -APN-SGAI#TFN y su acumulado EX 2026-43845636- -APN- SGAI#TFN; LOS GROBO AGROPECUARIA;SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2026-43843382- -APN-SGAI#TFN; LOS GROBO AGROPECUARIA s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I - Que mediante RE-2026-43842770-APN-SGAI#TFN y RE-2026-43845296-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recursos de apelación contra las resoluciones dictadas el día 19 de marzo de 2026 por el jefe (int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Junín de ARCA-DGI por las que se aplica multas equivalentes a dos veces el impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas No Documentadas por los periodos fiscales de julio, agosto, setiembre, octubre y diciembre de 2022 y marzo y mayo de 2023 -en el caso de la Resolución N° 1135/2026- y por los períodos de julio y octubre de 2023 – Resolución N° 1136/2026- reducidas a un cuarto (1/4); mientras que por los períodos noviembre y diciembre de 2023 -Resolucion N° 1136/2026- fue graduada en 3 veces el importe del tributo presuntamente evadido, con fundamento en que no han transcurrido más de cinco años desde que el sumario considerado como antecedente quedó firme, considerando al sumariado como reincidente. Todo ello con sustento en lo previsto en los arts. 46, 47 incisos a) y b), 49 y 50 de la ley N° 11.683 (t.v).

Sostiene la existencia de la totalidad de las operaciones cuestionadas, independiente de la verdadera identidad de los proveedores que habrían participado, alegando que la firma no tenía la posibilidad de controlar ni de conocer las inconsistencias detectadas por la fiscalización luego de realizadas las operaciones. Se agravia de que de los actos apelados surge que el Organismo reconoce la materialidad de las operaciones objetadas, pero cuestiona quienes fueron los verdaderos prestadores del servicio, no obstante señalar que la operatoria en cuestión correspondía a la adquisión de bienes.

Explica que si bien la sociedad regularizó las diferencias reclamadas por el ente fiscal, lo hizo a partir de un análisis costo-beneficio, pero que de ningún modo ello significó un reconocimiento de la responsabilidad fiscal

que se le atribuye a partir de las irregularidades detectadas en cabeza de los proveedores, considerando que ello no es razón suficiente para aplicar una sanción dolosa.

En tal sentido, plantea la improcedencia de las multas impuestas por entender que no se configura el elemento subjetivo, en tanto afirma que no hubo una actitud defraudatoria de su parte. Argumenta que la supuesta omisión no le es reprochable a título de dolo ni de culpa, sino que se trata de un supuesto de error excusable en tanto su accionar fue diligente y la impugnación de los proveedores se basó en circunstancias ajenas a la órbita de control de la empresa.

Por las razones de hecho de derecho que invoca solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante la IF-2026-59668783-APN-DTD#JGM e IF-2026-606448296-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta los traslados conferidos.

Sostiene que a partir de la fiscalización practicada pudo constatarse la omisión del pago del Impuesto por Salidas No Documentadas, entendiendo que la recurrente ocultó las erogaciones efectuadas que se vinculan con registraciones y comprobantes en los cuales se consignan operaciones comerciales cuya existencia no fue probada con documentación indubitable. Agrega que es el propio recurrente quien reconoció la materialidad de la infracción al no haber presentado las declaraciones juradas -formularios o volantes de pago- relativas al impuesto y meses indicados, dejando de ingresar el gravamen al vencimiento de dicha obligación tributaria conforme la reglamentación del ente fiscal dictada al efecto, circunstancia objetiva -dice- que no ha sido desvirtuada por prueba alguna. Señala que de no haber mediado la labor de fiscalización no se habría detectado la omisión aludida, lo que denota maniobras por parte de la recurrente tendientes a ocultar su realidad impositiva, precisando que el caso encuadra en el art. 46 y las presunciones de los incisos a) y b) del art. 47 de la ley de rito fiscal, negando que la conducta pueda encuadrarse en la figura del art. 45 de norma citada.

Sostiene que no procede en el caso el error excusable dado que la figura aplicada resulta ser la de los arts. 46 y 47 y no el art. 45 y que la actora no logró acreditar la configuración del error en cuestión, sino que sólo lo invocó en forma genérica, sin especificar las causales que lo habrían llevado a esa situación.

Por los argumentos que desarrolla pide que oportunamente se dicte sentencia confirmando las resoluciones recurridas, con expresa imposición de costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III.- Que por IF-2026-64727010--APN-VOCXII#TFN se dispuso la acumulación de las causa que originalmente se encontraban individualizadas como EX-2026-43845636- -APN-SGAI#TFN -de igual carátula-, que tramitara ante la Vocalía de la 12° Nominación a la causa de referencia, EX-2026-43843382- -APN-SGAI#TFN.

Que mediante la PV-2026-67044002-APN-VOCX#TFN se elevan los presentes autos a consideración de la Sala “D” y finalmente por IF…. se pasan los mismos para dictar sentencia.

IV.- Según surge de las actuaciones el ajuste que da origen a las multas impuestas en los actos apelados nace como consecuencia del relevamiento de los archivos informáticos de comprobantes realizados por operaciones con proveedores apócrifos y con motivo de ello se procedió a impugnar el cómputo del crédito fiscal en el IVA y los gastos en el impuesto a las ganancias, con fundamento que se se trataban de comprobantes por servicios de almacenaje en frío y servicios de reparación, entre otros, facturados por contribuyentes carentes de capacidad operativa, económica, patrimonial y financiera. Con sustento en los elementos recabados, el ente fiscal entendió que los proveedores involucrados eran sujetos apócrifos, y que se estaba evadiendo el verdadero prestador de los

servicios de las obligaciones tributarias. Señalan los actuantes que, sobre dichas operaciones y dado que ni los sujetos mencionados ni los verdaderos prestadores del servicio (fletes, servicio de control y portería, servicios agrícolas, arrendamiento, etc), han declarado las ventas en el Impuesto a las Ganancias por dichas operaciones, se dispuso determinar el tributo en concepto de Salidas No Documentadas aplicando la alícuota del 35 % sobre las operaciones relacionadas a servicios abonadas por la firma recurrente.

También se hace constar que la recurrente reconoció voluntariamente las operaciones de salidas no documentadas en cuestión, antes de que se le notificara la prevista (vide actuaciones IF-2026-59639652-APN-DTD#JGM).

V- Que de manera preliminar, cabe recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

En cuanto a la facultad para imponer multas en concepto de salidas no documentadas, en virtud de la doctrina emanada de los fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (vg. entre otros Red Hotelera Iberoamericana", sentencia del 26/8/2003 e Interbaires S.A., del 27/09/2011, decisorio donde se compartieron los fundamentos expuestos por el dictamen de la procuradora fiscal) la falencia de la documentación que respalda la erogación tiene la virtud de dar nacimiento a la obligación fiscal de pagar el gravamen por tal concepto, cuyo incumplimiento da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley N° 11.683.

Cabe recordar que para las erogaciones producidas a partir del 1 de marzo de 2019, se sustituye la Resolución General AFIP 893/00 por la Resolución General AFIP 4433/2019. Que, el artículo 2 de esta norma indica que la determinación correspondiente se efectuará sobre la base de una declaración jurada confeccionada a través del servicio denominado "Salidas no Documentadas" disponible en el sitio Web institucional, debiendo informarse la fecha y el importe de cada erogación, entre otros. Asimismo el artículo 3 indica que la presentación de la declaración jurada e ingreso del saldo resultante, se efectuará por períodos mensuales y deberá cumplirse hasta el día 15 del mes inmediato siguiente, al período que se informa. Cabe precisar que el volante de pago, según la Nota Externa (AFIP) 8/2007 constituye la comunicación de pago a que hace referencia el art. 15 de la ley 11.683 y en tal sentido 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, pudiendo aplicar el Fisco sanciones en concepto de Salidas no Documentadas.

En el caso, no es motivo de debate que el recurrente consintió el ajuste fiscal, a partir del cual se concluyó que la empresa efectuó erogaciones de dinero, correspondientes a operaciones cuya autenticidad no probó.

Que, por tal motivo considero conveniente remarcar que no procede la revisión del ajuste que da origen a la multa apelada, quedando circunscripta la presente cuestión a examinar si la misma se ajusta a las previsiones contenidas en el art. 46 de la ley N° 11.683.

Por lo tanto, en relación a las mismas, el ingreso de Salidas no Documentadas debió efectuarse siguiendo las pautas temporales consagradas en sendas resoluciones generales, lo que no sucedió. En efecto y conforme lo ha señalado la Sala III de la CNACAF in re "Mueblería Torca S.A.", sentencia del 14 de diciembre de 2023, cabe concluir que los elementos tipificantes exigidos en la faz infraccional de la ley 11.683 se han cumplido en autos; esto es "la omisión del pago de un impuesto" (en lo que aquí interesa el de las salidas no documentadas) mediante la falta de presentación de una declaración jurada" (la boleta de depósito y comunicación de pago exigidas, por aplicación del art. 15 de la ley de procedimiento tributario).

Atento lo expuesto y conforme lo establece el art. 13 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), el recurrente resulta responsable en cuanto a la exactitud de los actos que contuviera su declaración, por lo que, habiendo aceptado el ajuste practicado corresponde tener por materializado el aspecto objetivo de sendas sanciones.

Que sobre el art. 46 de la ley de rito, la Sala IV de la Alzada in re "MG Promociones SRL" (sentencia del 9/09/2014) ha dicho que: "... la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.83 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b- un error de la víctima del ilícito; y c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito."

"De manera tal que la figura tipificada en el art. 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración el elemento intención, según surge de las expresiones "declaraciones engañosas" u "ocultación maliciosa", utilizadas para su descripción. De allí que resulta necesaria la prueba de aquel elemento subjetivo, carga ésta que incumbe al Fisco"

"Ese elemento intencional se debe exteriorizar en una acción antijurídica por comisión o por omisión y necesariamente se debe acompañar con un elemento material que se traduce en engaño".

Por su parte, el artículo 47 de ley 11.683, establece presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Quiere decir que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales –en este caso las previstas en los incisos a) y b)- consisten en que una vez que el Fisco ha probado que en el supuesto bajo examen se configura alguno de los casos previstos en el citado artículo, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (conf. CNACAF -Sala V-, in re: "Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI").

Del juego armónico de los arts. 46 y 47 surge que debe acreditarse en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente el resultado defraudatorio. Corresponde, pues, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales.

Si bien la recurrente invoca en su favor la falta del elemento subjetivo, sosteniendo que en ningún momento tuvo intención de defraudar al Fisco, lo cierto es que el pago del tributo no resultó espontánea, puesto que la misma fue realizada a partir de la verificación iniciada por el ente fiscal y como consecuencia de ella, sin que ante esta instancia ofreciera prueba alguna a fin de desvirtuar el dolo atribuido.

Que tampoco fue acreditada por la recurrente ninguna circunstancia que la eximiera de responsabilidad, por lo que considero que no procede en el caso aplicar la figura del error excusable como invoca la actora.

Por lo expuesto cabe concluir que las razones y argumentos expuestos por el juez administrativo resultan aptos para fundar la pertinencia de ambas sanciones. Como lógica consecuencia, entiendo que no corresponde el reencuadre de la conducta en la figura omisiva prevista en el art. 45 de la ley 11.683.

Por todo ello, voto por confirmar ambos actos apelados en todas sus partes. Las costas se imponen a cargo de la parte vencida.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos efectuado en el voto de la Vocal Instructora.

II.- Que el ajuste que sustenta las sanciones aplicadas en autos reconoce fundamento en la impugnación de facturación emitida por proveedores apócrifos, que conllevo a impugnar el cómputo del crédito fiscal en el IVA y a impugnar los gastos en el Impuesto a las Ganancias, por tratarse de gastos por servicios de almacenaje en frío y servicios de reparación, entre otros, facturados por contribuyentes carentes de capacidad operativa, económica, patrimonial y financiera para operar, por lo que se procedió a exigir el pago del impuesto previsto el artículo 40 de la LIG, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones (artículo 37 del anterior texto ordenado en 1997).

Que conforme se desprende de las resoluciones apeladas la actora se allanó a la pretensión fiscal y presentó las declaraciones juradas originales requeridas por la inspección.

III.- Que respecto de las multas impuestas en el Impuesto a las Ganancias - Salidas no Documentadas con sustento en los arts. 46 y 47 incs. a) y b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) cabe efectuar las siguientes consideraciones.

Que en las presentes actuaciones ha quedado demostrado que la apelante incorporó en la contabilidad fiscal comprobantes con dos tipos de vicios; recaen sobre operaciones de compras-gastos **inexistentes** y además no se ha podido establecer, quiénes han sido los **verdaderos destinatarios** de las erogaciones que se cancelan.

Ese único accionar, calificado como maniobra en contra del Fisco Nacional, generó dos impactos perfectamente diferenciados pero con idéntico resultado -menor impuesto a favor del Fisco-. Técnicamente en primer lugar procedió la impugnación del gasto en la determinación del Impuesto a las Ganancias y en forma simultánea se dispuso la aplicación del Impuesto que prevé el artículo 40 de la LIG, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones (artículo 37 del anterior texto ordenado en 1997).

Si bien pueden existir supuestos en que se consagre el uno sin el otro lo real es que la erogación se realizó en favor de quien emitió el comprobante. Entonces la erogación es la consecuencia de un comprobante sin motivación, tanto desde el punto de vista de la naturaleza del gasto como del perceptor del pago. No hay un segundo comportamiento independiente que haga nacer el gravamen del artículo 40, es un desprendimiento de la única operación plasmada en el comprobante viciado, que se concreta en un momento posterior -con el pago- pero el origen es uno solo. El único comprobante incorporado en la determinación del Impuesto a las Ganancias que pretende sustentar una operación inexistente y mediante el cual se reconozca un beneficiario también inexistente es el que resulta motivo de impugnación.

Por ello entiendo que cuando se intenta relacionar este hecho con el encuadre realizado por el juez administrativo a los efectos de aplicar las multas sobre salidas no documentadas, no cabe ninguna duda que las declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas, necesarias para tipificar la conducta están concretadas con la incorporación de comprobantes en la determinación del gravamen ajenos a la realidad, en cuanto a su motivación y a su beneficiario. En base a lo expuesto considero que las declaraciones juradas para el pago del impuesto especial del artículo 40, son sólo un requisito formal ajeno a la conducta que se está evaluando a los efectos de la aplicación de sanciones.

IV.- Sentado ello, se comparte lo expuesto por la Dra. Gómez en su voto en cuanto a que concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configure la figura prevista en los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la ley de rito fiscal, correspondiendo confirmar las multas aplicadas, con costas.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las multas apeladas en autos, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 26.057 (pesos veintiseis mil cincuenta y siete) equivalente a 0,26 (cero con 26/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $ 65.142 (pesos sesenta y cinco mil ciento cuarenta y dos) equivalente a 0,65 (cero con 65/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en el EX-2026-43843382- -APN-SGAI#TFN, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°1718/2026 de fecha 13/07/2026 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°)Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 1.299.880 (pesos un millón doscientos noventa y nueve mil ochocientos ochenta) equivalente a 12,98 (doce con 98/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $ 3.249.699 (pesos tres millones doscientos cuarenta y nueve mil seiscientos noventa y nueve) equivalente a 32,44 (treinta y dos con 44/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en el EX 2026-43845636- -APN- SGAI#TFN, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°1718/2026 de fecha 13/07/2026 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se hace constar que las sumas reguladas no incluye el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2026.08.05 14:02:07 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Daniel Alejandro Martín
Date: 2026.08.05 14:17:26 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Edith Viviana Gomez
Date: 2026.08.05 14:24:57 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.05 14:26:32 -03:00