República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-80187084-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 20 de Agosto de 2026

Referencia: expediente N° 44.754-I y su acumulado N°44.756-I, caratulados "CIS, Ricardo Alberto s/recurso de apelación";

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación) y Claudio Esteban Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación) a fin de sentenciar en el expediente N° 44.754-I y su acumulado N°44.756-I, caratulados "**CIS, Ricardo Alberto** s/recurso de apelación";

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 24/28 y 105/109 se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones Nos 697 y 696, ambas de fecha 11/8/2015 dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP-DGI, por las que se aplican al Sr. Ricardo Alberto Cis multas en relación con el impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 1999 y 2000, respectivamente, con fundamento en los artículos 46 y 47 incs a), b) y c) de la ley 11.683.

En primer término el recurrente plantea la excepción de prescripción de las acciones del Fisco Nacional para aplicar las sanciones aquí controvertidas y la cosa juzgada con fundamento en la violación del principio del non bis in idem. Asimismo, respecto de la multa del ejercicio fiscal 1999, peticiona la nulidad del acto administrativo que la impone al considerar que en oportunidad de determinarse de oficio el gravamen (Resolución N°36/2006 que se acompaña a fs. 4/23), no se hizo expresa la reserva en los términos del artículo 20 de la ley penal tributaria (entonces vigente) en la parte resolutiva de la misma, sino tan solo una mención en sus considerandos.

En relación con la cuestión de fondo, luego de citar jurisprudencia que considera aplicable al caso de autos, concluye que el ente fiscal no ha fundamentado su incriminación sobre la base de elementos concretos, ciertos y vinculados con pruebas que dieran lugar a un análisis profesional y serio a fin de determinar que se omitió declarar ingresos gravados en su justa medida.

Agrega que constituye una carga de la contraria la prueba del elemento subjetivo necesario para la configuración de la infracción imputada y que el artículo 47 "*establece una presunción -que no admite*

prueba en contrario- ... y que resulta de difícil aplicación en un sistema tributario como el argentino, donde la falta de certeza y claridad en las normas lleva en muchos casos a interpretaciones absolutamente contradictorias aún dentro del Fisco que, hablando a través de su jurisprudencia administrativa, suele opinar contradictoriamente respecto de un mismo tema".

Finalmente, peticiona el rechazo de las pretensiones fiscales, con costas.

A fs. 46/61vta. y 121/130 vta. la representación fiscal contesta los recursos incoados, solicitando la confirmación de los actos administrativos apelados, con costas, por las consideraciones de hecho y derecho vertidas en dichas presentaciones.

II.- Que teniendo en consideración que "*los pronunciamientos a dictarse deben atender a las circunstancias existentes al momento de ser emitidos, aun cuando ellas resulten sobrevinientes y producidas durante la sustanciación del proceso"* (Fallos: 312:555 315:123, 311:787), y toda vez que en el expediente N° 26.163-I que tramitara ante esta Sala C -en anterior integración- y que se tiene a la vista, se dictó pronunciamiento con fecha 3/8/2016 cuya copia certificada luce agregada a fs. 676/682 que resolvió revocar en todas sus partes la resolución 36/06 que determinara de oficio a la recurrente el impuesto a las ganancias del período 1999 (fallo consentido por el fisco), la suscripta entiende que el examen de las defensas previas cuyo tratamiento fuera resuelto a fs. 136/140 sólo en relación con el año fiscal 2000 y que se encontraba pendiente de resolución para el ejercicio fiscal 1999, ha perdido virtualidad desde el punto de vista formal, correspondiendo por tanto revocar la resolución N° 697/2015, con costas.

III.- En cambio, respecto del ejercicio fiscal 2000, la referida sentencia confirmó en su totalidad los ajustes formulados en la resolución N° 164/05, decisión convalidada por la Alzada -Sala I- el 6/7/2021 y que se encuentra firme. Ello así, sólo resta expedirse respecto de la sanción impuesta en la resolución N° 696/15, recurrida en las actuaciones que originariamente tramitaran en los autos N° 44.756-I, acumulados por decisión plenaria de fs. 162/163 vta. y 169.

Previo a ello, cabe precisar como lo hiciera la Cámara Contencioso Administrativo Federal, los fundamentos por los que fueron confirmados los ajustes controvertidos: A) <u>incremento patrimonial exteriorizado derivado de la obtención de un supuesto préstamo del exterior -República Oriental del Uruguay- con la empresa Financiera Overland SA</u>

1.- No podía admitirse el planteo del recurrente, según el cual el contrato de mutuo adquirió fecha cierta con anterioridad a la inspección, en oportunidad de ser presentado ante el ex COMFER (conf. Código Civil, art. 1035, inc 1), porque dicho organismo rechazó la solicitud del actor tendiente a obtener una licencia de radiodifusión con sustento, justamente, en que el contrato de mutuo carecía de fecha cierta y no exhibía las características que tornaban verosímil la existencia de un préstamo.

2.- Si bien el ex COMFER, posteriormente y ante un nuevo trámite otorgó el uso de la licencia en cuestión, lo hizo por un cambio de criterio legal sobre la verificación del origen de los fondos (conf. derogación de la resolución 1110/2001 por la 1488/2006).

3.- Aun cuando se considerase que el mutuo adquirió fecha cierta según presentación del nuevo trámite, la misma fue posterior al inicio de la fiscalización.

4.- La certificación del contrato de mutuo era una copia de su original, tal como surge de los antecedentes administrativos.

5.-Si bien se registraron ingresos a nombre del actor por parte de la firma Overlans SA (prestamista) por medio de la casa de cambio Transcambio SA, el origen de los fondos no se encontraba acreditado.

6.- El perito contador del recurrente dictaminó que: a) el estado de situación patrimonial de la financiera exhibía un incremento de la cuenta "deudores varios" al 30/3/2000 y 31/3/2001 de U$S …, pero no podía precisarse el efectivo destinatario de los préstamos; b) existía un acta de directorio de la Financiera Overland SA que aprobaba un préstamo al actor de U$S... , pero esa documentación no permitía determinar de forma precisa el origen de los fondos aplicados al crédito concedido.

7.- Tampoco se pudo determinar la capacidad operativa de Overland SA , porque la contadora que elaboró el "informe de compilación" que el propio actor acompañó al escrito inicial, dejó sentado que no auditó los estados contables adjuntos y que no podía expresar una opinión sobre ellos.

8.- Resultaba llamativo que Overland SA hubiera acordado un préstamo al actor de U$S 8.800.000, teniendo en cuenta su situación patrimonial al 31/12/1999 detallada en la sentencia confirmada.

9.- El exhorto por el que se intentó recabar información relativa a la financiera Overland SA fue devuelto con resultado negativo, destacándose que el funcionario judicial interviniente expresó que "los delitos tributarios estaban excluidos de la cooperación".

B) Venta de acciones detentadas por el recurrente de la firma Rihaca SA a Genesis Holding LTS. La misma no ha quedado acreditada, ya que:

1.- En la copia simple del contrato -obrante en los a.a.- podía leerse que el actor (parte vendedora) era titular de 1140 acciones nominativas no endosables del capital social de Rihaca SA al 20/12/1999, pero sin embargo, de la declaración jurada de bienes personales de aquel para el ejercicio 1999 se exhibía una participación en dicha sociedad de 60 acciones.

2.- Tampoco se encontraba acreditada la existencia de Genesis Holding, porque a pesar de haber comprado acciones de una sociedad argentina, no se registró ante la Inspección Gral. de Justicia, de conformidad con lo dispuesto en el art. 123 de la ley 19.550

3.- La circunstancia que existieran fondos provenientes del exterior depositados en una cuenta a nombre del recurrente no resultaba suficiente para probar la operatoria, porque no había quedado acreditada la identidad de quien realizaba los giros.

4.- Resultaba llamativo que la persona que suscribiera la operación por parte de la compradora no acreditase la representación que invocaba en nombre de Genesis Holding. Se puso de resalto que dicha sociedad tenía domicilio legal en British Virgin Islands, según constancia también obrante en los a.a.

IV.- Teniendo en consideración que el organismo recaudador encuadra la sanción en el artículo 46 de la ley 11.683, haciendo uso de las presunciones previstas en los incs. a), b) y c) de su artículo 47 y que las infracciones tributarias poseen una indiscutible naturaleza penal, debe analizarse si en el caso se encuentran configurados los elementos del tipo penal y el proceder doloso.

En tal sentido, el artículo 46 (t.o. vigente al momento de configurarse la conducta considerada punible) prevé que *"El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al*

fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido".

Por su parte el artículo 47, en lo que aquí interesa establece que *"Se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:*

a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a la que se refiere el último párrafo del artículo 11.

b) 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.

c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso".

Ahora bien, a la luz de los fundamentos que llevaron a confirmar las determinaciones que dieran sustento a la aplicación de la sanción bajo análisis, a criterio de la suscripta ha quedado debidamente acreditada la configuración del elemento objetivo de la infracción imputada, habida cuenta de la falta de ingreso en término del impuesto a las ganancias del año fiscal 2000.

En relación con el elemento subjetivo, le incumbía al recurrente la carga de probar que aquellas *"...habían sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia"..."porque...si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente"* (Wekser, Marcelo A -CNACAF Sala V 23/6/2015).

En ese sentido, el contribuyente no ha ofrecido en autos prueba alguna tendiente a demostrar la falta de intencionalidad dolosa que se le endilga y a desvirtuar las presunciones aplicadas – las que admiten prueba en contrario-, pese a haber tenido a su alcance todas las medidas probatorias para rebatir el criterio fiscal. Ello así porque las probanzas a que se refiere el contribuyente en el punto IV de su escrito de inicio, se encontraban solo dirigidas a controvertir el ajuste fiscal y asimismo, respecto de la invocación a la causa penal que tramitara ante el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional N°1 de San Isidro, tal como se explicitara en el pronunciamiento de fs. 136/140 vta. el juez penal no se expidió sobre la materialidad de los hechos", toda vez que se declaró extinguida la acción penal por prescripción.

Por otra parte, de no ser por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo fiscal, la conducta de la actora hubiese pasado probablemente desapercibida (conf. Sala I de la Alzada in re "Mapri Distribuidora SRL" (7/3/2013) y "Refinadora Neuquina SA" (23/12/2015).

Sentado lo que antecede, corresponde confirmar la multa impuesta en la resolución N° 696/15, con costas.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, SE RESUELVE:

1°) Revocar la resolución 697/2015, con costas.

2°) Confirmar la multa impuesta en la resolución 696/2015, con costas..

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9a. Nominación (cfr. art. 184, ley 11.683 -t.o. vigente- y art. 52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by Claudio Esteban Luis
Date: 2026.08.14 14:26:54 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudio Esteban Luis
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Viviana Marmillon
Date: 2026.08.20 09:33:01 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.20 09:34:27 -03:00