República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-80886495-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 21 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2026-36009037- -APN-SGAI#TFN; LUIS ALBERTO DELAPORTE SRL

AUTOS Y VISTOS:

El **Expte. EX-2026-36009037APN-SGAI#TFN**, caratulado: "**LUIS ALBERTO DELAPORTE SRL"** s/ apelación",

y CONSIDERANDO:

I.- Que en RE-2026-36008511-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la Resolución identificada como RESOL-2026-590-E-ARCA-DVJSJU#SDGOPII recaída en el Sumario N.º 1003606 dictada en fecha 11 de marzo de 2026 por la Jefatura de la Sección Juicios Universales a cargo de la División Jurídica de la Dirección Regional San Juan de la Dirección General Impositiva, mediante la cual se aplicó una multa en los términos del artículo 46 con encuadre en los incisos a) y b) del artículo 47 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones según Ley 27.430) por el Impuesto a las Salidas no Documentadas, períodos fiscales 03/2023, 04/2023, 11/2023 y 12/2023, graduada en un medio del mínimo legal establecido en el citado precepto, por aplicación del art. 49 de la citada ley.

En primer lugar, indica que la resolución recurrida intenta sostener el elemento subjetivo del ilícito (dolo) del art. 46, a partir de una concatenación de índices débiles y no concluyentes, incurriendo en una construcción inferencial que no alcanza el estándar exigido y sin lograr acreditar el dolo, para aplicar una sanción por defraudación, requisito esencial de la figura impuesta.

Sostiene que no identifica conducta ardidosa concreta de parte de la empresa, no describe maniobra engañosa específica y concreta, no acredita voluntad deliberada de ocultar materia imponible. Alega que la operatoria en efectivo responde a condiciones de mercado reales, sumado a que no se encuentra probada la simulación estructurada que se imputa, y más aún no existe ardid ni engaño. En consecuencia indica que sin lugar a dudas, la calificación jurídica resulta errónea y desajustada a derecho y a los hechos y causando un grave perjuicio a la recurrente.

Afirma que el Fisco parte de la base APOC, presume simulación (sin prueba contundente alguna) y atribuye la existencia del dolo, sin prueba directa.

Manifiesta que la resolución recurrida incurre en una motivación meramente aparente ya que no analiza los argumentos del descargo, no rebate argumentos centrales no valora la prueba aportada, no responde a la explicación sobre la operatoria en efectivo, no pondera la realidad económica alegada, no trata el pedido de reencuadre.

Indica que en el hipotético caso de no hacerse lugar a la apelación, la realidad demuestra que no se verifica la existencia de dolo (requisito fundamental para imputar la conducta en el art. 46), y en consecuencia solo podría existir omisión culposa, y debe resolverse procediendo al reencuadre en el art. 45 de la Ley 11683.

Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal, solicita se revoque el acto apelado con costas.

II.- Que mediante IF-2026-61396221-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, que se confirme el acto apelado, con costas.

En primer término, afirma que el Fisco Nacional ha constatado que la empresa verificada ha omitido maliciosamente la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto sobre las Salidas no Documentadas períodos fiscales 03/2023, 04/2023, 11/2023 y 12/2023, ocultando así la materia imponible, dejando por tanto de ingresar el tributo en su justa medida.

Alega que la inspección detectó la registración y declaración de gastos con sustento en comprobantes emitidos por los proveedores apócrifos Cristian Iván CASTAÑEDA - C.U.I.T. 20-40728508-6; Facundo Emiliano CASTAÑEDA - C.U.I.T 23-43340090-9; Franco Iván CASTELLINO – C.U.I.T. 20-28538749-4 y Bernardina SEGOVIA – C.U.I.T. 27-95154356-5 que fueron cancelados en efectivo no siendo posible identificar a los verdaderos beneficiarios. Alega que los proveedores fueron caracterizados como usinas sin capacidad operativa, económica y/o financiera para prestar servicios o vender bienes.

Alega que el ilícito por defraudación tipificado en el art. 46 de la Ley 11.683, se configura cuando mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultación maliciosa, se perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuesto que no corresponden a la realidad. De dichas definiciones podemos extraer tres elementos característicos: la existencia de una conducta dolosa, manifestada a través de maniobras u ocultación, perjuicio al Estado.

Sostiene que se ha evaluado correctamente el comportamiento de la contribuyente frente a las circunstancias de hecho acaecidas, considerando encuadrar su conducta como "evasión dolosa", en virtud de haber incurrido en ocultaciones maliciosas, toda vez que la recurrente no ha presentado declaración jurada por el impuesto a las Ganancias – Salidas No Documentadas, respecto de los hechos imponibles perfeccionados, computando en su declaración del Impuesto a las Ganancias erogaciones por supuestos gastos que no se encontraban respaldados por documentación alguno, corresponde reprimir con la multa prevista por los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la Ley Nº 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones).

Alega que no debiera soslayarse el hecho de que el ajuste propiciado obedeció a que la contribuyente no ha demostrado de manera fehaciente la existencia de los supuestos gastos, ni que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes, circunstancia que viene a denotar una metodología de ocultamiento de ingresos, lo que vendría a representar una intencionalidad defraudatoria en el obrar finalmente reprochado.

Alega que a partir de la fiscalización practicada que había declarado maliciosamente gastos que carecían de respaldo documental, omitiendo el ingreso del impuesto previsto en el artículo 40 de la Ley de Impuesto a las

Ganancias. Atento dicha circunstancia y, en un todo conforme a lo establecido en la ley de rito, le aplicó la sanción prevista en el artículo 46 de la citada ley.

Afirma que el recurrente no pudo demostrar que los pagos efectivamente se hayan efectuado, no siendo posible identificar a los beneficiarios de los mismos, lo que fue claramente expuesto en la instrucción sumarial y luego, por el juez administrativo al dictar el acto sub examine, debiendo recalcarse una vez más que en el derecho tributario hay una inversión de la carga probatoria, y que demuestra su actuar malicioso.

Afirma que la inconducta de la recurrente, no puede indubitablemente atribuirse a la ignorancia de la ley o error de interpretación de sus disposiciones – que ni se presume ni se acepta como razón liberatoria de responsabilidad penal – por tratarse de aspectos fundamentales de su actividad, de necesario y elemental conocimiento y cuya correcta apreciación no era susceptible de crearle dificultades.

Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal, solicita se confirme el acto, con costas.

III- Conferido el traslado de oposición a la prueba efectuado por el Fisco Nacional respecto de la prueba ofrecida por el contribuyente, se intima a las partes a los fines de que manifiesten si consideran que la audiencia prevista en el art. 173 de la ley 11.683 deviene inoficiosa. Que dicha intimación fue contestada sólo por la demandada quien ratifica su oposición respecto de las pruebas ofrecidas por su contraria realizada al momento de contestar el recurso de apelación.

En consecuencia, mediante PV-2026-69035992-APN-VOCV_TFN teniendo en cuenta que los argumentos respecto de los hechos sobre los que versa la presente causa y respecto de las medidas probatorias ofrecidas se encuentran debidamente desarrollados en los escritos de inicio y de responde producidos por la actora y la representación fiscal, respectivamente, como así también que la actora ha tenido la posibilidad de contestar la oposición formulada a la prueba por la representación fiscal se concluye que de conformidad con la facultad establecida en el artículo 35 del Reglamento de Procedimiento (IF-2023-74067906-APN-TFN#MEC, publicado por Resolución TFN 91/2023 en el B.O. Del 3/7/2023), la audiencia preliminar de prueba deviene inoficiosa.

Teniendo en cuenta ello, el vocal instructor analiza la procedencia de la prueba ofrecida en autos. Señalando que el Tribunal está llamado a resolver en la presente causa respecto de la calificación de la conducta de la recurrente, en particular el encuadre doloso que el Fisco le atribuye. Es decir, la cuestión litigiosa es la procedencia o no de la multa aplicada con sustento en el artículo 46 de la ley procedimental, habida cuenta que no está en discusión el ajuste de fondo el cual fuera conformado por la recurrente en ocasión de la prevista en sede administrativa.

Que la actora ofrece por un lado documental, la cuál se tiene presente para ser merituada por el Tribunal al momento de resolver la presente causa. Respecto de la pericial contable se observa que el ofrecimiento no cumple con el artículo 43 del Reglamento de Procedimientos ante este Tribunal: no propone perito de su parte y no hay una formulación precisa de los puntos de pericia, si no que pretende en forma genérica que se analice la registración de las operaciones, se verifique la trazabilidad económica y la realidad de las operaciones.

Así, se expone que la registración de las operaciones no es una cuestión que esté en debate, ya que el Fisco sostuvo que detectó precisamente la registración y declaración de gastos con sustento en comprobantes emitidos por proveedores apócrifos y que fueron cancelados en efectivo no siendo posible identificar a los verdaderos beneficiarios.

Por otro lado se concluye que tampoco sería útil la pericial que pretende para verificar la trazabilidad económica

de las operaciones habida cuenta que la propia actora reconoce que los pagos fueron en efectivo en atención a responder ello a cuestiones de mercado.

Que en cuanto a la realidad de las operaciones es la cuestión que le toca resolver a este Tribunal y no a un perito en función de los registros contables, entiende que en consecuencia, la prueba pericial ofrecida resulta improcedente e inconducente en los términos que ha quedado trabada la presente litis.

Así, no se hace lugar a la producción de la pericial contable y se hace saber a las partes que la presente causa se resolverá con las constancias de autos.

Mediante PV-2026-75733041-APN-VOCV#TFN se elevaron los autos a consideración de la Sala “B” y en IF-2026-78712923-APN-VOCV#TFN pasan los mismos a sentencia.

IV.- Que en primer lugar, aún 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 solicita se declare la nulidad de las actuaciones por vicio de procedimiento, causa, objeto y motivación.

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, la resolución de autos, en cuanto acto administrativo, aparece 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.

Respecto de la nulidad que derivaría de la falta de consideración de la prueba ofrecida, resulta dificultoso que pueda generarse una nulidad por esta sola circunstancia. 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.

En cuanto al planteo de nulidad planteado por la actora respecto a la mencionada falta de claridad del fundamento de la pretensión sancionatoria, este Tribunal entiende que no existe una verdadera vulneración al derecho de defensa de la actora, ya que en las actuaciones se encuentran acreditados los antecedentes de hecho necesarios para dar por cumplido el elemento "causa" del acto administrativo surgiendo del mismo una descripción clara y precisa de la conducta que se le achaca a la actora así como el derecho aplicable. Asimismo, no se advierte una indefensión de la recurrente que ha tenido oportunidad en todo momento de conocer la postura del organismo

fiscal y ejercer su defensa.

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..."*.

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).

V.- Que, corresponde por lo tanto resolver a este Tribunal si la multa aplicada en el Impuesto a las Salidas no Documentadas, períodos fiscales 03/2023, 04/2023, 11/2023 y 12/2023, en la resolución apelada se ajusta o no a derecho.

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

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

Que, en cambio, para los períodos posteriores a la vigencia de la Resolución General (AFIP) Nº 893 (esto es, 20/10/2000), conforme el dictamen de la Procuradora, dicha resolución vino a establecer la forma y plazo de ingreso, señalando que no puede discutirse que como indica el artículo 15 de la Ley Nº 11683, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. Siendo ello así, las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben sería pasibles de las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley ritual.

Así, cabe recordar que el artículo 46 de la ley de rito sanciona a quien mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa defraudare al Fisco. Ahora bien, las formas genéricas del fraude son el ardid y el engaño, que tienen como finalidad hacer creer a la víctima o mantenerla en la creencia o reforzarla en su creencia de que lo que no es verdadero lo es. Pero el ardid o el engaño han de ser "idóneos", esto es aptos para inducir a error, en el caso, al organismo especializado en la fiscalización y recaudación tributaria.

Es decir, para que se configure el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley 11683, se requiere no sólo la intención de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima de aquél. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal, sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (ver en tal sentido CNCAF, Sala I, in re "Georgalos Hnos S.A.I.C.A." con fecha 1/10/2008).

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 cuales 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.

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 23.314. 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).

En el caso en análisis, durante la inspección de la que fuera objeto el recurrente, se detectó que en el caso de

marras y conforme surge del informe final de inspección obrante en IF-2026-61404448-APN-DTD#JGM se constató que en el caso del proveedor impugnado CASTELLINO FRANCO IVAN la contribuyente aportó la factura electrónica recibida por la operación realizada con el proveedor cuestionado. No obstante, no acompaña otra documentación que respalde la operación, como por ejemplo contratos, orden de pago, cheques, no acredita con extractos bancarios ni por otros medios que el pago efectivamente le haya sido efectuado.

Es menester destacar que en el procedimiento llevado a cabo por la Administración a fin de determinar su inclusión o no en la Base de Contribuyentes No Confiables de este organismo, se detectó que el proveedor bajo análisis no posee capacidad económica, financiera ni operativa suficiente para desarrollar la actividad comercial por los montos emitidos electrónicamente.

Del informe antes mencionado surge que dicho contribuyente no posee rodados para justificar los servicios realizados, el contribuyente apócrifo aportó la supuesta justificación de la titularidad de una cargadora y un camión, pero se verificó que ambos se encuentran a nombre de ECO TRANS S.R.L.

Por otra parte, en el caso de proveedor CASTAÑEDA CRISTIAN IVAN se concluyó la inclusión del proveedor en la base de contribuyentes no confiables, Orden de Intervención N2 2194964 (año 2023). De las actuaciones se desprende que registra empleados en relación de dependencia en los periodos comprendidos entre diciembre de 2022 a mayo de 2023. Para el resto de los periodos bajo inspección, no declara empleados ni cumple con la obligación de presentación de DDJJ F 931. El contribuyente no posee vehículos automotores registrados en su titularidad. El contribuyente no es informado como titular de inmuebles.

Los actuantes se trasladaron al domicilio declarado como alternativo por el contribuyente sito en calle Agustín Gómez N 1300 Oeste de la localidad Sánchez de Loria C.P 5427 Pocito San Juan. En esa oportunidad los actuantes constataron que el mencionado domicilio corresponde a un terreno baldío desocupado. Se efectuaron consultas a personas que se encontraban en las inmediaciones del lugar, sin obtener información del Sr. Castañeda Facundo Emiliano. El proveedor fue incluido en "Base e-Apoc" con fecha de detección 04/10/2022, en la condición de "Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera" por tratarse de una persona humana inscripta al solo efecto de emitir facturas apócrifas.

Fue incluido en la base de contribuyentes no confiables bajo la caracterización Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera. Surge a su vez que no posee Bienes registrables, necesarios para brindar los servicios facturados de traslado, sus acreditaciones bancarias no guardan relación con los montos facturados, entre otros desvíos.

No se observa que CASTAÑEDA CRISTIAN IVAN CUIT 20407285086 haya iniciado el procedimiento reglado en la RG 3832 a fin de solicitar cambio de estado administrativo de la CUIT. Teniendo en cuenta lo analizado por la inspección y las conclusiones arribadas en la Orden de Intervención N2 2201635, se consideró que correspondía la impugnación de los gastos computados por la contribuyente con el proveedor apócrifo por la suma de $ 2.816.700,5

En el caso de proveedor CASTAÑEDA FACUNDO EMILIANO fue incluido en la base de contribuyentes no confiables bajo la caracterización Usina sin capacidad operativa, económica y/o financiera. No se observa a la fecha que el proveedor haya iniciado el procedimiento reglado en la RG 3832 a fin de solicitar cambio de estado administrativo de la CUIT.

Teniendo en cuenta lo analizado por la inspección y las conclusiones arribadas en la Orden de Intervención N° 2194964, se consideró que correspondía la impugnación de los gastos computados con el proveedor apócrifo,

cuyo importe asciende a la suma de $ 3.435.655,27.

Por otra parte en el caso del proveedor SEGOVIA BERNARDINA se detectó indicios de posible inconsistencias en cuanto a su capacidad operativa tales como: Disparidad de actividades declaradas, no se encuentra inscripta como Empleador, y no declara empleados en relación de dependencia.

No posee bienes registrables informados. Cabe destacar que los conceptos facturados son: servicio de traslado de áridos, alquiler de autoelevador, alquiler de minicargadora y materiales de construcción.

Se encuentra dada de alta en el Impuesto al Valor Agregado en el periodo 08/2023 y posee un débito fiscal facturado al periodo 06/2024 de $ 173.256.403,25, con mínimos saldos a ingresar en sus declaraciones juradas de IVA y sin pagos efectuados.

Sin acreditaciones bancarias informadas y sólo una caja de ahorro aperturada en el Banco Nación en el periodo 1012023. No se observan retenciones ni percepciones para el periodo 2023 y 2024.

Atento lo expuesto corresponde señalar que se constató la omisión maliciosa de presentar en tiempo y forma las declaraciones juradas del impuesto en cuestión en cuanto la inspección detectó la registración y declaración de gastos con sustento en comprobantes emitidos por los proveedores apócrifos Cristian Iván CASTAÑEDA - C.U.I.T. 20-40728508-6; Facundo Emiliano CASTAÑEDA - C.U.I.T 23-43340090-9; Franco Iván CASTELLINO – C.U.I.T. 20-28538749-4 y Bernardina SEGOVIA – C.U.I.T. 27-95154356-5 que fueron cancelados en efectivo no siendo posible identificar a los verdaderos beneficiarios.

Cabe señalar que conforme se desprende del informe final de inspección, el contribuyente de autos con fecha 10/01/2025 presentó las declaraciones juradas correspondientes al instituto de salidas no documentadas por los importes proyectados por la fiscalización.

Ello permite concluir que en el caso de autos se encuentra debidamente acreditado el elemento objetivo requerido por la norma para que se configure la infracción, en atención a que fue, como consecuencia de la fiscalización efectuada, que la recurrente presentó las declaraciones juradas, admitiéndose de esta forma la materialidad de la infracción.

No obstante, debe tenerse presente que no basta para tener por verificados los extremos de aplicación de la sanción del artículo 46 de la ley ritual, la presentación de declaraciones juradas que conformen el ajuste fiscal, sino que el tipo penal descripto por la norma requiere del dolo del infractor. En la materia que nos ocupa la Corte ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena, es decir que sólo puede ser reprimido quien sea culpable: aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos 271:297).

Ello así, en cuanto al elemento subjetivo 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. A efectos de facilitar la probanza de ese elemento subjetivo, el legislador estableció presunciones en el artículo 47 de la ley ritual, en las cuales 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.

En el caso 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 solo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria tendiente a ocultar la realidad de las operaciones.

En efecto, no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la respectiva resolución y que particulariza en el ajuste conformado, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. por lo que ha sido correctamente subsumida en la figura prevista en el citado artículo 46.

Por su parte la actora no ha aportado en autos prueba idónea a fin de derribar las presunciones utilizadas por el Fisco Nacional, ya que la prueba pericial contable ofrecida hacía a cuestiones que no estaban en discusión como ser la registración de las operaciones, pues el Fisco detectó precisamente la registración y declaración de gastos con sustento en comprobantes emitidos por proveedores apócrifos y que fueron cancelados en efectivo, lo que la propia actora reconoce en su escrito recursivo, circunstancia que obsta a la trazabilidad económica de las operaciones.

Ello así, tales circunstancias hacen adecuado el encuadre doloso de la conducta de la actora y, ante la falta de prueba idónea en contrario, corresponde confirmar la sanción impuesta la que, por otra parte, aparece razonablemente graduada en un medio (1/2) del mínimo legal establecido en el citado artículo 46 de la ley procedimental de conformidad con las modificaciones introducidas por la Ley 27430.

Que por lo expuesto, corresponde confirmar el acto apelado, con costas.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.08.21 12:34:19 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: 2026.08.21 13:53:43 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: 2026.08.21 13:54:47 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: 2026.08.21 13:55:29 -03:00