República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-92320994-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 22 de Septiembre de 2026

Referencia: EX-2026-61497863- -APN-SGAI#TFN;BEST TECH SRL;SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2026-61497863- -APN-SGAI#TFN, caratulado “BEST TECH SRL s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I - Que mediante RE-2026-61497748-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el día 17 de junio de 2026 por la Jefa (int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Centro II de ARCA-DGI por la que se aplica una multa equivalente a tres veces el impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2021, con sustento en lo previsto en los arts. 46 y 47 inciso c) de la ley N° 11.683 (t.o 1998 y modif.).

Plantea como de previo y especial pronunciamiento las excepciones de nulidad y cosa juzgada. Respecto de la primera, manifiesta que la resolución carece de causa y considera que fue menoscabado su derecho de defensa; mientras que por la restante aduce que ya habría pasado el momento de aplicar sanción alguna en tanto la determinación de oficio fue dicada el día 23 de diciembre de 2025, cuando “la ley 27.799 ya estaba aprobada y solo faltaba su publicación” (sic). Así entiende que su conducta ya habría sido juzgada y que la aplicación de una sanción en esta instancia resulta violatorio de la garantía contra el doble juzgamiento, citando jurisprudencia en apoyo de su posición.

En cuanto a la multa impuesta, expone que contrató con diversos proveedores durante el periodo objeto de la presente, indicando que al momento de concertar las operaciones cuestionadas los proveedores no estaban incluidos en la base de contribuyentes apócrifos, y que por ello no tuvo la posibilidad de controlar ni de conocer las inconsistencias detectadas por la fiscalización (vg. dificultades en localizar a los proveedores, dificultades económicas de alguno de ellos, falta de presentación y pago de declaraciones juradas, carencia de bienes registrables) y expone las razones que estima valederas para acreditar la veracidad de las operaciones realizadas y que fueran tildadas de apócrifas por el ente recaudador.

Ofrece prueba y por los argumentos que desarrolla, solicita se revoque la resolución apelada, con costas. Hace

reserva del caso federal.

II.- Que mediante la IF-2026-81845210-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido.

En primer término, solicita el rechazo de las excepciones de cosa juzgada y nulidad articuladas por la contraria. Pone de resalto que de las actuaciones seguidas en sede fiscal, surge que la contribuyente tuvo acabado conocimiento de los motivos por los cuales se le confirió vista y prueba de ello, lo constituye su propio escrito de defensa, demostrando que sabía y entendía plenamente las observaciones formuladas, por lo que deviene improcedente su pretendida calificación de carente de razonabilidad y fundamentación del acto discutido. Asimismo, niega que se haya visto vulnerada la garantía del debido proceso adjetivo, ya que no se evidencia que el vicio haya colocado al contribuyente en estado de indefensión y afirma que se cumplieron todos los pasos procedimentales establecidos en la ley que regula la materia.

Asimismo, sostiene la improcedencia de la excepción de cosa juzgadada, en tanto no se pretende en el presente caso juzgar una cuestión ya resuelta por la justicia toda vez que no ha existido causa penal. Manifiesta que oportunamente se dio intervención al área penal para que diera curso a la denuncia penal, pero que una vez efectuado efectuado el análisis pertinente y dado que el monto implicado no superaba las condiciones objetivas de punibilidad previstas en el Régimen Penal Tributario (conf. Título I de la Ley Nº 27.799), por aplicación al caso de la ley penal más benigna, se dispuso seguir con los trámites administrativos tendientes a la aplicación de las sanciones respectivas, conforme la normativa aplicable en cada caso. Explica que la resolución determinativa de oficio donde se discutía el impuesto y período que diera origen a la multa bajo examen, se consignó que las sanciones quedaban diferidas por aplicación del art. 20 del Régimen Penal Tributario, y en tal sentido, remarca que a partir de la nueva evaluación del caso, dado que la denuncia penal ya no resultara procedente, el Fisco recobra la posibilidad de aplicar las sanciones que pudieran corresponder.

En cuanto a la procedencia de la sanción, remarca que la actora no se agravia de la misma, indicando que los argumentos de su libelo recursivo se encuentran orientados a discutir la cuestión que dio origen a la misma, poniendo de resalto que dicha cuestión que fue resuelta mediante sentencia recaída el pasado 16 de julio de 2026, por la Sala “D”, en el marco del EX-2025-102375624- -APN-SGAI#TFN y sus acum.EX-2025-102386123—APN-GAI#TFN y EX-2025-102381198—APN-SGAI#TFN, caratulado “ BEST TECH SRL”, donde se resolvió confirmar en todas sus partes las resoluciones apeladas, con costas. Manifiesta que las condiciones fácticas resultan ser exactamente iguales que las allí analizadas y se remite a las consideraciones expuestas en el citado decisorio.

Destaca que se encuentran acreditados los extremos que requieren los arts. 46 y 47 inciso c) de la ley de rito fiscal para la configuración de la multa debatida en autos, exponiendo que de las constancias de la causa se desprente la existencia de dolo por parte de la contribuyente, que no presentó documentación idónea tendiente a desvirtuar las objeciones del Fisco, esto es el cómputo de gastos vinculados a operaciones con proveedores apócrifos, lo que motivó que dejara de ingresar el gravamen en su justa medida.

Se opone a la prueba ofrecida por la contraria y por los argumentos que desarrolla pide que oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución recurrida, con expresa imposición de costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2026-83787695-APN-VOCX#TFN se dispuso diferir el tratamiento de las excepciones articuladas por la recurrente, en el punto III de su escrito de inicio, para ser resueltas conjuntamente con el fondo de la causa.

Que por PV-2026-85477401-APN-VOCX#TFN se resolvió no hacer lugar a la prueba ofrecida por la recurrente y, posteriormente, mediante la PV-2026-89197531-APN-VOCX#TFN se elevan los presentes autos a consideración de la Sala “D”.

Finalmente por IF-2026-91892246-APN-VOCX#TFN se pasan los mismos para dictar sentencia.

IV – Que previo a todo corresponde tratar las excepciones de nulidad y cosa juzgada articuladas por la recurrente, conforme haber sido diferido su tratamiento hasta esta oportunidad procesal.

1.- Con relación a la nulidad opuesta con fundamento en que el acto apelado carece de causa y que le fue vulnerado su derecho de defensa, cabe hacer notar que de la lectura del acto surge que el mismo cumple con los requisitos exigidos por la ley del Procedimientos Administrativos como así también, del cotejo de las actuaciones, se evidencia que se han cumplido con los pasos procesales para el dictado del mismo.

Cabe precisar que la causa del acto comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir que este elementos se presentan como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación comprende la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto, permitiendo con ello de que pueda acudirse “... para interpretar el acto, a las actuaciones anteriores, ya que deben considerarse en su totalidad y no aisladamente porque son parte integrante de un procedimiento y, como etapas del mismo, son inter dependientes y conexas entre sí...” (Dictamen de la Procuración del Tesoro 256/91 -BO 22/4/92- 2da sección pág. 21).

Del análisis de las actuaciones se observa que la recurente tuvo conocimiento del procedimiento de fiscalización seguido por el Fisco Nacional como así también de la instrucción del sumario, teniendo la oportunidad de formular su descargo (vide RE-2026-81793914-APN-DTD#JGM). Por otra parte, tampoco se evidencia que la actora haya visto afectada la garantía del debido proceso adjetivo, ya que para ello es preciso que el vicio coloque a la parte en estado de indefensión, lo que no ocurrió en el caso.

2.-Sobre la restante excepción, cabe señalar que la actora sustenta su defensa en que su conducta ya habría sido juzgada, por lo que la aplicación de una sanción en esta instancia resultaría violatorio de la garantía contra el doble juzgamiento. Aduce que la multa no fue aplicada al momento en que fue dictado el acto determinativo de oficio del impuesto que le da origen, alegando que a esa fecha “la ley 27.799 ya estaba aprobada y solo falta su publicación” (sic).

Que el artículo 74 de la ley de rito fiscal establece que en el mismo acto que se determina de oficio el gravamen, el Fisco deberá expedirse a las sanciones que corresponda aplicar con motivo de impugnaciones u observaciones relacionadas con el ingreso en defecto del tributo, entendiéndose que en caso contrario, no existe mérito para imponer sanciones, con la consecuente indemnidad del contribuyente.

Que en el caso de autos, tal como surge de la resolución apelada, que en el acto determinativo del Impuesto a las Ganancias del período 2021 (Resolución 146/2025 DV RRC2, de fecha 21 de agosto de 2025), el Fisco Nacional hizo constar que se suspendía el sumario instruído, por aplicación al caso de lo establecido en el art. 20 de la Ley Penal Tributaria; dado que al momento del dictado del acto determinativo, el monto de la pretensión superaba la condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 1° de la Ley Penal Tributaria, según el texto vigente antes de la reforma introducida por la Ley 27799 (B.O. 2 de enero de 2026) (vide fs. 489/490 informe de área jurídica

IAJ 165/2025 (SPT DI RCII), actuaciones agregadas en RE-2026-81795601-APN-DTD#JGM).

Que de una correcta exégesis de las normas en cuestión, mediante la reserva expresamente realizada y hasta tanto no sea resuelta la acción penal, el organismo conserva las facultades para aplicar las sanciones contenidas en la ley 11.683, sin que ello represente afectación al derecho de defensa del contribuyente.

Que, dicho esto, no puede pasarse por alto que con posterioridad al dictado de la determinación de oficio referida, se sancionó la Ley 27799 (B.O. 2 de enero de 2026) que reformó el Régimen Penal Tributario, elevando los montos objetivos de punibilidad. Al respecto, surge de los antecedentes administrativos, que la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro II, solicitó al área de jurídicos que reevalúe la viabilidad de efectuar denuncia penal ante la reciente sanción de la ley antes citada. Que a través del dictamen IAJ N° 5/2026 (SPTDI RCII), de fecha 30/3/2026 (vide fs. 640 y sgtes. antecedentes incorporados en el RE-2026-81796104-APN-DTD#JGM), se expresa que en función de la ley 27.799, “en el presente caso el monto ajustado no supera la condición objetiva de punibilidad, conforme los nuevos párametros” y siguiento el criterio interpetativo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/infracción ley 24.769” (Fallos 344:3156) entre otros y las Instrucciones Generales (DGI) 9/1997 y la 2/2021 (SDG ASJ), expone que “no resulta procedente formular denuncia penal en el marco de la Orden de Intervención N° 2.001.257, remitiendo las actuaciones para continuar con los trámites administrativos correspondientes”.

Asimismo, en el informe elaborado por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Centro II, de fecha 29 de abril de 2026 (ant. adm. fs. 644/645, RE-2026-81796329-APN-DTD#JGM) se hace mención a la ley 27.799, como así también a la Instrucción General N° 1/2026 (SDG ASJ) del 15 de enero de 2026, que estableció que cuando aún no se haya formulado denuncia penal, efectuado el análisis pertinente y resultando de ello que no supera las condiciones objetivas de punibilidad previstas por el Régimen Penal Tributario -conf. Título I de la Ley N° 27.799- deberá proseguirse, de corresponder, con los trámites administrativos tendientes a la aplicación de las sanciones respectivas, en los términos de las normas aplicables a cada caso.

Es decir que, a través de la Instrucción aludida se prevé la aplicación retroactiva del principio de la ley más benigna en materia penal tributaria, y a partir de tal circunstancia sobreviniente el Fisco toma la decisión de no seguir adelante con la formulación de la denuncia penal tributaria en relación al impuesto a las ganancias del período 2021, sosteniendo que si bien al momento de determinar la deuda debía entenderse que la conducta del contribuyente debía ser pasible de denuncia penal, en función del fallo “Vidal”, ya citado.

Que ello así cabe concluir que el procedimiento llevado a cabo por el Fisco resulta ajustado a derecho, dado que originariamente en la resolución determinativa se hizo reserva de aplicar sanción por el impuesto y período objeto de los presentes autos y con posterioridad, a tenor del pronunciamiento de nuestro Más Alto Tribunal antes citado, que desvirtuaba la comisión de un delito en los términos de la ley penal tributaria, el Fisco Nacional se abstuvo de efectuar denuncia penal subsistiendo la posibilidad de aplicar la multa que aquí se recurre.

Que, la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal se refirió in re “Monte de Pino S.A.” (sentencia del 14 de mayo de 2024) a la procedencia de la reserva de aplicar sanciones en los términos de la normativa vigente al momento del período fiscal involucrado, a tenor de una reforma operada con posterioridad en relación a los montos fijados en el Régimen Penal Tributario. Allí se dijo que: “... más allá de la mención normativa, la fecha del período fiscal involucrado y de la entrada en vigencia de la “ley penal más benigna”, lo real y concreto es que la reserva efectuada por el “juez administrativo”, en oportunidad de dictar la resolución determinativa de oficio, importó suficiente manifestación de voluntad estatal y noticia para el contribuyente, respecto de la intención del organismo recaudador de instar la aplicación posterior del régimen

sancionatorio, ya sea este canalizado por conducto de la Ley Penal Tributaria (en el caso en que así correspondiere teniendo en cuenta los montos involucrados) o bien, del régimen sancionatorio previsto en la Ley de Procedimientos Tributarios, tal como aquí ocurrió".

En definitiva, en dicho precedente se validó la reserva legal efectuada por el Fisco en el acto determinativo en los términos de la ley penal tributario, sin alterar sus facultades para aplicar sanciones posteriormente de acuerdo a la ley de rito fiscal.

Que, es dable destacar que si el Fisco formulaba la denuncia penal, aún a sabiendas de la existencia de un precedente de la Corte Suprema que resolvía que la misma no procedería por no superar el monto las condiciones objetivas de punibilidad, ello hubiera sido más gravoso para las partes y si el juez desestimaba la denuncia el Fisco quedaba igualmente habilitado para impulsar el procedimiento para imponer la multa prevista en la ley de rito fiscal.

Como corolario de lo expuesto, en virtud de las reservas efectuadas en las resoluciones determinativas apeladas en autos se encontraba habilitado para aplicar sanciones, y por lo tanto, corresponde rechazar el planteo formulado por la recurrente en este punto.

3.- Que a tenor de lo decidido en los puntos precedentes respecto de las excepciones opuestas, corresponde imponer las costas a cargo de la parte vencida toda vez que se dispuso diferir su tratamiento para esta oportunidad procesal.

V.- Que atento lo resuelto en el Considerando precedente, corresponde analizar la procedencia de las multas aplicadas con sustento en las previsiones del art. 46 y la que se sustenta además en la presunción establecida en el art. 47 inciso c) de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

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 11.683 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."

Asimismo, el ente fiscal utiliza para justificar su encuadre el artículo 47 de ley 11.683. Allí se establecen 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 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. En el caso concreto -según el Fisco- existió la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas en virtud del art. 47 inc. c) esto es que la inexactitud de los elementos documentales proveniente de una manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.

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.

Que en el caso concreto y conforme surge de las actuaciones, la fiscalización detectó que el recurrente había

realizado operaciones con proveedores que estaban incluidos en la base apoc y como corolario de las diligencias realizadas se impugnó -en lo que aquí interesa- la deducción de gastos relacionadas con ello.

Que la resolución que determinó el impuesto a las ganancias del período fiscal 2021 y que da origen a la multa bajo examen, fue objeto de apelación de apelación ante la Sala “D” de este Tribunal y por ante esta Vocalía Instructrora, lo que motivó que se analizara la cuestión de fondo y que por IF-2026-68904380-APN-VOCX#TFN se dictara sentencia confirmando la resolución recurrida en todas sus partes, esto es respecto de la determinación del tributo con más los intereses resarcitorios intimados, imponiedo las costas a cargo de la parte recurrente.

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 y la presunción fijaada en el art. 47 inciso c) de la ley N° 11.683.

Además, no puedo dejar pasar que, a pesar que la multa impuesta se refiere al impuesto a las ganancias, el recurrente en ocasión de fundar su apelación ante este Tribunal se circunscribe a citar y analizar las normas del impuesto al valor agregado, lo que debilita su línea argumental (vide hojas 15,16, 21,22 y 42 de su escrito de inicio).

Que a tenor de las irregularidades observadas durante el procedimiento seguido en sede fiscal dejan en evidencia que la recurrente ha desplegado maniobras tendientes a ocultar su realidad impositiva que bajo ningún punto de vista pueden justificarse en una omisión o un mero error como sostiene la actora, dado que de no mediar la labor de la fiscalización no hubieran sido detectadas, sustrayéndose de esta manera de sus obligaciones tributarias y corrigiendo su actuar a partir de la misma. Al respecto cabe poner de resalto que la sanción impuesta no se sustenta en el único hecho de que los emisores de los comprobantes cuyo gasto fue impugnado es que los mismos han sido incorporados a la base APOC, sino que en las actuaciones se ha dejado la debida constancia de que adolecían de anomalías, teniendo como rasgo común que carecen de consistencia económica, operativa y/o financiera, evidenciando una incapacidad fáctica para desarrollar las actividades facturadas, en tanto algunso de ellos carecian de una mínima infraestructura reflejado en la ausencia de empleados, inexistencia de acreditaciones bancarias, bienes registrables; o en su caso, que en los domicilios verificados no se observan elementos que indiquen que en los mismos se desarrollan las actividades declaradas,a ello se agrega que algunos proveedores declaran desarrollar múltiples actividades comerciales distintas entre sí o que los conceptos facturados resultan totalmente disimiles a lo declarado.

En el presente, y en contraposición a lo sostenido por la recurrente, el Fisco ha demostrado a través de elementos de prueba asertivos y contundentes que mediante la inspección efectuada se detectó la utilización de comprobantes carentes de sinceridad, computando gastos improcedentes, todo ello manifiestamente distante de lo previsto por la normativa de tal gravamen, a lo que se agrega que la recurrente no acreditó ninguna circunstancia que la eximiera de responsabilidad. Que si bien dicha parte ofreció ante esta instancia prueba pericial contable, los puntos propuestos estaban dirigidos a reveer el ajuste y no a demostrar la falta de dolo en su obrar, por lo que se desestimó su realización, sin que se hubiera interpuesto recurso alguno contra la providencia que así lo decidió (PV-2026-85477401-APN-VOCX#TFN).

Por lo expuesto, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurado el ilícito previsto en el art. 46 de la ley de rito, haciendo notar que no existen en constancias que justifiquen una reducción de graduación para la sanción aplicada, correspondiendo su confirmación. Las costas se imponen a la parte vencida.

La Dra. O’Donnell dijo:

Adhiero a la decisión adoptada por la Vocal Instructora, tanto respecto del rechazo de los planteos de las excepciones de nulidad y cosa juzgada, como de las razones esgrimidas para confirmar la multa aplicada en la Resolución recurrida.

En específica referencia a la excepción de cosa juzgada, es Best Tech S.A. la que reconoce que a la fecha del dictado de los actos determinativos en los que, según el art. 74 de la ley 11.683, el Fisco Nacional hizo reserva de juzgar en sede penal su conducta, la ley 27.799 ya estaba aprobada pero aún no había sido publicada, es decir que no estaba vigente, por lo que la argumentación que realiza y la jurisprudencia que cita resulta improcedente. Ello, con arreglo a lo dispuesto en el art. 45 de la misma ley, que dispone que sus disposiciones entran vigencia con la publicación en el Boletín Oficial y el criterio general del art. 2 del Código Civil.

Por lo expuesto, se confirma la Resolución recurrida, con costas.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Rechazar las excepciones articuladas por la actora, con costas

2°) Confirmar la resolución apelada en autos, con costas.

3°)Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $161.808.- (pesos ciento sesenta y un mil ochocientos ocho) equivalente a 1,55 (uno con 55/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $ 404.521 (pesos cuatrocientos cuatro mil quinientos veintiuno) equivalente a 3,88 (tres con 88/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto objeto del presente litigio, las particularidades de caso y la única etapa cumplida, y la excepción resuelta, conforme Ley 27.423, Resolución SGA 1930/2026 (CSJN 20/8/26) y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se hace constar que los montos regulados no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2026.09.22 11:54:49 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 Edith Viviana Gomez
Date: 2026.09.22 12:13:19 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: 2026.09.22 12:14:28 -03:00