República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-93381715-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 24 de Septiembre de 2026

Referencia: EX-2026-38774752- -APN-SGAI#TFN;COOPERATIVA DE TRABAJO EMPLEADOS DE FRIGORIFICO LTDA;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-2026-38774752- -APN-SGAI#TFN, caratulado “COOPERATIVA DE TRABAJO EMPLEADOS DE FRIGORIFICO LTDA s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2026-38773410-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 27 de marzo de 2026 dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Paraná de ARCA-DGI, mediante la cual se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2021 y 2022 con más intereses resarcitorios e impuso una multa equivalente a dos (2) veces el monto del gravamen atribuido como evadido con sustento en lo dispuesto por los arts. 46 y 47 inc. a), b) y c) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Relata que la Cooperativa de Trabajo Empleados de Frigorífico Ltda. se constituyó en el marco del procedimiento de cramdown tramitado por la Cooperativa de Provisión de Carniceros de Paraná Ltda., asumiendo los activos y pasivos de ésta última. Señala que desde el inicio de sus actividades, obtuvo el reconocimiento de la exención en el Impuesto a las Ganancias mediante los correspondientes certificados emitidos por el Organismo fiscal. Indica que durante los periodos 2021, 2022 y 2023 “incurre en un olvido” (sic) y no solicitó la renovación anual de dichos certificados, circunstancia que atribuye a la falta de experiencia de las personas encargadas de la administración de la cooperativa, aunque sostiene que tal circunstancia no importó la pérdida del beneficio, por cuanto nunca se modificaron las condiciones que motivaron su otorgamiento ni medió acto administrativo que dejara sin efecto el mismo. Agrega que desde su reconocimiento no se produjeron modificaciones estatutarias, institucionales ni operativas susceptibles de afectar su condición de sujeto exento.

Sostiene que la exención invocada encuentra fundamento en el art. 26 inc. d) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por lo que la condición de sujeto exento deriva de la propia ley y no de la emisión o vigencia temporal de los certificados expedidos por el Fisco Nacional. Afirma que el art. 77 del Decreto Reglamentario exige

únicamente la solicitud de reconocimiento de la exención y la comunicación de eventuales modificaciones posteriores, sin establecer la obligación de solicitar anualmente la renovación del certificado de exención.

Cuestiona la interpretación efectuada por el Fisco respecto de la Resolución General N° 2681, sosteniendo que la exigencia de renovación anual constituye una carga formal que excede el marco legal y reglamentario aplicable. Afirma que dicha exigencia resulta arbitraria e irrazonable, por considerar que ARCA carece de facultades para exigir la renovación periódica de un reconocimiento ya válidamente concedido. Destaca que la resolución apelada incurre en un excesivo rigorismo formal al atribuir consecuencias sustanciales al incumplimiento de una exigencia meramente administrativa, pese a encontrarse acreditado -según refiere- que la cooperativa continuó reuniendo los requisitos materiales exigidos por la normativa para acceder al beneficio.

Expone que si bien la cooperativa presentó las declaraciones juradas de impuesto a las ganancias de los ejercicios en cuestión en forma extemporánea, y, a pesar de reconocer que la Resolución General 2681 castiga con la quita del reconocimiento de la exención tributaria por la presentación tardía de las declaraciones y los estados contables, considera que ello constituye una arbitrariedad.

En sustento de su postura, cita jurisprudencia a través de la cual se habría reconocido -según afirma- la condición de sujeto exento, la que deriva del cumplimiento de los recaudos establecidos por la ley y no de la mera vigencia formal del certificado emitido por el ente fiscal. Sobre esa base, resalta que la omisión de gestionar la renovación de dicho certificado no resulta suficiente para privarla del beneficio ni para sustentar la determinación practicada.

Por último, se agravia de la sanción impuesta, argumentando que la controversia se circunscribe a una discrepancia interpretativa respecto de los alcances de la exención invocada, sin que exista ocultación, ardid o maniobra tendiente a defraudar, por lo que considera que no se encuentran configurados los presupuestos requeridos por la normativa aplicada. En su caso, entiende que se estaría frente a un obrar negligente y por lo tanto pasible de la sanción prevista en el art. 45 de la ley de rito fiscal, planteando,en subsidio, que se da en el caso el supuesto de error excusable, en tanto afirma que actuó bajo el entendimiento de que la cooperativa se encontraba amparada por la exención del Impuesto a las Ganancias.

Por las razones que desarrolla y la prueba que ofrece, pide que se dicte sentencia revocando el acto apelado, con costas y en su caso se deje sin efecto la multa por defraudación. Hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante IF-2026-65658545-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Expone que la propia recurrente reconoció haber omitido gestionar la renovación de los certificados de exención correspondientes a los períodos fiscales 2021, 2022 y 2023, conforme a lo reglado por el art. 77 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias y el procedimiento establecido por la Resolución General N° 2681 (B.O. 28/09/2009), que constituye una herramienta de control destinada a verificar la subsistencia de las condiciones que justifican el otorgamiento del beneficio, sin que ello implique alterar el alcance de la exención prevista por ley.

Al respecto, destaca que la cooperativa había gestionado y obtenido certificados de exención en períodos anteriores, extremo que evidencia -según refiere- el conocimiento del régimen previsto por la Resolución General antes citada y de los procedimientos establecidos para la renovación de dichos certificados. Agrega que la alegada falta de experiencia o conocimientos de los integrantes de la cooperativa no resulta apta para justificar el incumplimiento verificado, por tratarse de una persona jurídica que actúa a través de sus órganos de administración y de los profesionales que la asisten.

Manifiesta que la renovación de los certificados de exención opera en forma automática siempre que se verifique

el cumplimiento de las obligaciones previstas por la normativa aplicable, y destaca que el certificado correspondiente al ejercicio 2021 no fue renovado por incumplimientos vinculados a la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias y de los estados contables del período fiscal 2019, los cuales no fueron subsanados dentro del plazo previsto reglamentariamente. Añade que la actora tuvo conocimiento de dicha situación y contó con la posibilidad de regularizar los incumplimientos detectados sin que hubiera efectuado las acciones necesarias para mantener vigente el beneficio invocado. Expresa que las exenciones tributarias deben interpretarse con criterio restrictivo y que el carácter declarativo del beneficio no exime al contribuyente de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para su reconocimiento y mantenimiento. En tal sentido, rechaza el planteo de la apelante relativo al alegado exceso de rigorismo formal, sosteniendo que las exigencias previstas por dicha reglamentación constituyen recaudos necesarios para el control y fiscalización de los sujetos beneficiarios de exenciones tributarias.

Realiza un resumen de los ajustes proyectados en el impuesto bajo examen y las actuaciones seguidas a fin de verificar las diferencias observadas, sosteniendo la procedencia de la determinación de oficio aquí apelada.

Hace notar que la apelante no formula agravios específicos respecto de los intereses resarcitorios, por lo que solicita la confirmación de los mismos. Por su parte, respecto a la sanción impuesta, sostiene su procedencia en los términos de los arts. 46 y 47 de la Ley N° 11.683, argumentando que se encuentran configurados los elementos subjetivo y objetivo requeridos por la normativa para la configuración de la infracción. Asimismo, rechaza la configuración de un supuesto de error excusable, señalando que no existe oscuridad normativa ni duda razonable acerca del alcance de las disposiciones aplicables que permita eximir de responsabilidad a la apelante.

Finalmente, se opone a la prueba propuesta por la contraria, y por los argumentos que desarrolla pide que se confirme el acto apelado, con costas y deja planteada la reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2026-76179060-APN-VOCX#TFN se dispuso tener por desistida a la recurrente de la prueba informativa oportunamente ofrecida en su escrito de inicio, conforme lo manifestado en su contestación de traslado de oposición a la prueba (IF-2026-74918153-APN-DTD#JGM) y se hizo lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional respecto a la prueba pericial contable ofrecida por la apelante.

Que por PV-2026-79766907-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “D”.

Finalmente, por IF-2026-93301251-APN-VOCX#TFN se pasan los presentes actuados para dictar sentencia.

IV - 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 (cfr. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

Que, conforme surge del informe final de inspección (embebido al IF-2026-65608381-APN-DTD#JGM) y de la resolución apelada (RE-2026-38773590-APN-SGAI#TFN) el cargo tiene su origen en la Orden de Intervención N° 2.184.325, en cuyo marco se detectaron ventas omitidas relacionadas a faena; diferencia de valuación de existencia final; incremento patrimonial no justificado por activos omitidos; activación de gastos; deducciones duplicadas y/o no computadas; devolución “previsión para contingencias”; amortizaciones computadas en exceso y cómputo del ajuste por inflación impositivo (ganancia).

Que, cabe destacar que la apelante no formula agravios concretos respecto de los conceptos que integran el ajuste practicado por el Organismo, circunscribiendo su apelación a la procedencia de la exención en el Impuesto a las

Ganancias y a las consecuencias derivadas de la falta de renovación de los certificados de exención por haber incurrido en “un olvido, que es la reiteración de la gestión ante ARCA de la renovación de los certificados de exención de impuesto a las ganancias de los periodos 2021, 2022 y 2023 en el marco de la Resolución General 2681” (sic, recurso de apelación incoado en autos, RE-2026-38773410-APN-SGAI#TFN).

Que, ello así, en lo que hace a la exención alegada por la recurrente, debe recordarse que el art. 26 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en su inciso d) establece que estarán exentas: “d) Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y las que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etcétera), distribuyen las cooperativas de consumo entre sus socios”; por su parte el art. 77 de su Decreto Reglamentario 862/2019, establece que las exenciones que se establece el art. 26 de la ley en su inciso d) -entre otros-, se otorgarán a pedido de los interesados, quienes a tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija ARCA, y dispone que cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquél en el cual hubiera tenido lugar.
A ello cabe agregar que la Resolución General 2681/2009 estableció que las entidades enunciadas en el art. 26, en lo que aquí interesa las cooperativas conforme lo indicado en su inciso d) ya referido, a fin de acreditar su condición de exentas en el impuesto, deberán tramitar un certificado de exención conforme los requisitos, plazos, formalidades y demás condiciones y/o requisitos que alli se establecen. En tal sentido, queda claro que ARCA tiene facultades para reglamentar los mecanismos destinados al otorgamiento, denegación y revocación de las exenciones, “sin que -por imperio del principio de legalidad tributaria- el ejercicio de tal prerrogativa vulnere la sustancia normativa que concierne al establecimiento por vía legal de las exenciones” (“ **Fundación El Arte de Vivir c/EN-AFIP-DGI s/DGI”, sentencia del 4/7/2019 Sala III de la Alzada)**

Que con la reglamentación dispuesta a través de citada Resolución General se fijaron los requisitos, condiciones y formas que deberán cumplimentarse, para posibilitar que el organismo fiscal analice la procedencia de los reconocimientos de exención que se soliciten, y disponer la forma de acreditar la exención ante terceros. Es decir, que el certificado que extiende el Fisco Nacional como reconocimiento de la exención no opera de manera automática, sino que debe ser solicitado por los interesados en forma anual y se encuentra sujeto a un procedimiento administrativo de verificación destinado a constatar la concurrencia de los requisitos exigidos por la normativa aplicable. En otras palabras, el régimen aplicable a las entidades exentas no se agota en el reconocimiento inicial del beneficio, sino que contempla obligaciones informativas periódicas destinadas a posibilitar el control de la subsistencia de los presupuestos que justifican su otorgamiento.

Además, debe señalarse que “...no basta con poner en funcionamiento una cooperativa para que sus resultados queden fuera de imposición en el impuesto a las ganancias, sino que es menester cumplimentar determinados requisitos comenzando con el pedido de reconocimiento de la exención por parte de los integrantes interesados, a lo que sigue la presentación de los instrumentos constitutivos, de las normas a las que quedará sujeto su accionar, así como de cualquier otro elemento que sea requerido por la AFIP.”

“Lo dicho supone que de conformidad con la ley impositiva, nada obsta al funcionamiento de las cooperativas como tales ni al desarrollo de los propósitos que guiaron su creación, pero el reconocimiento de que los resultados que arrojan sus balances se hallan exceptuados del impuesto a las ganancias, dependerá del cumplimiento dado a los requisitos establecidos con el fin de ejercitar el contralor fiscal sobre cada entidad que invoque la exención en su favor” (“Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Cristal Ltda, sentencia de esta Sala “D” del 20/4/2012).

En tal sentido, no resulta atendible el argumento relativo a que la exigencia de renovación anual configura un supuesto de exceso rigorismo formal, por cuanto no se trata de una mera formalidad, sino -como se dijo- de un recaudo expresamente previsto por la reglamentación vigente para mantener actualizado el control respecto del

cumplimiento de los requisitos exigidos para el goce de dicho beneficio. Al respecto, el hecho de que la cooperativa continuara reuniendo -según sostiene- las condiciones materiales exigidas por la ley no la relevaba del cumplimiento de los recaudos reglamentarios establecidos que debía cumplir ante en ente fiscal.

Que no puede soslayarse que la propia recurrente reconoce que “olvidó” gestionar la renovación del certificado correspondiente a los periodos aquí debatidos, hecho que no obedeció a un accionar atribuible al ente recaudador, sino a una conducta negligente imputable a la propia cooperativa y por ende no puede trasladar al Fisco Nacional las consecuencias derivadas del incumplimiento de las cargas establecidas por la normativa aplicable.

En cuanto al agravio que formula la actora de que la Resolución General 2681 exhibe un “exceso ritual manifiesto” atento la reglamentación de establece para obtener el reconocimiento de una exención dada por ley, cabe señalar que es la propia recurrente, que al exponer las razones de tal planteo, dice que “no está solicitando la declaración de inconstitucionalidad de ninguna norma, ni nada que se le parezca” (sic , hoja 9 del escrito recursivo), es decir que no desconoce que dichas disposiciones se encontraban vigentes y resultaban aplicables durante los periodos aquí debatidos, más allá de la irrazonabilidad de alega. En tal sentido, la Alzada ha dicho que cuando “... la franquicia que invoca la actora rige por imperio de la ley, la cuestión no queda estrictamente ceñida a la existencia de un mero recaudo formal (tal la emisión o no emisión de una resolución del ente recaudador que declare explícitamente el goce del beneficio), sino que está centrada en el propio cumplimiento –o en el caso, incumplimiento– de los recaudos también normativamente exigidos para el encuadre del interesado en el régimen bajo el cual pretende ser reconocido, al cual se sometió y que no puede ser a esta altura vulnerado, particularmente en cuanto refiere a la consideración en el caso, tanto de la denegatoria administrativa, como de las consecuencias derivadas de la propia conducta omisiva del peticionante, habida cuenta que de lo contrario se incurriría en su supuesto de derogación singular del reglamento, cuya legitimidad no ha sido cuestionada de donde tampoco se justifica soslayar su acatamiento” (Cooperativa de Vivienda Crédito y Consumo Bienestar Limitada”, sentencia del 2/8/2024, Sala II). En tales condiciones, mientras dichas disposiciones se encuentren vigentes, su cumplimiento resulta obligatorio para los sujetos alcanzados, sin que pueda prescindirse de ellas sobre la base de consideraciones relativas a su conveniencia o necesidad.

Que, asimismo, resulta relevante destacar que de las actuaciones administrativas se desprende que la propia actora gestionó y obtuvo sucesivos certificados de exención durante distintos periodos fiscales, lo que pone en evidencia que tenía conocimiento de la plena vigencia del régimen previsto por la Resolución General N° 2681 y de la necesidad de instar los trámites correspondientes para su renovación. En tal contexto, tampoco puede prosperar el argumento relativo a la alegada falta de experiencia de las personas encargadas de la administración de la cooperativa, toda vez que se encontraba en condiciones de conocer los incumplimientos que impedían la renovación del certificado de exención y de proceder a su regularización dentro del plazo previsto por la Resolución citada para la aprobación sistémica de la renovación.

Que, también la recurrente expone que “...si el sujeto exento de impuesto a las ganancias se olvida de solicitarlo, como es el caso de nuestra representada, ARCA le cercena la exención obtenida en forma inmediata, sin dictar resolución alguna que se pueda discutir en instancia judicial” (sic, hoja 14 recurso incoado); en relación a ello, no puede dejarse de lado que la referida resolución establece que de detectarse incumplimiento y en caso de no subsanarse los mismos en el plazo correspondiente, se producirá la pérdida automática del reconocimiento al vencimiento del certificado de exención emitido, debiendo el interesado iniciar un nuevo trámite, previendo dicha normativa que los incumplimientos en el servicio “Certificado de Exención en el Impuesto a las Ganancias”, disponible en el sitio web institucional (art. 22), por lo que era de fácil consulta para la cooperativa.

En efecto, no le asiste razón a la apelante cuando sostiene que durante los periodos fiscales 2021 y 2022 se le

“cercena la exención obtenida” en tanto el Fisco Nacional se limitó a indicar que la Cooperativa registraba incumplimientos al régimen previsto en la reglamentación ya detallada y que ello se debió simplemente a que la recurrente omitió solicitar su renovación. En tal contexto, de las constancias obrantes en autos surge que el recurrente, recién el 31 de octubre de 2023 promovió una nueva solicitud de exención, y que la cooperativa figura inscripta en el Impuesto a las Ganancias desde 07/2017 como “Exenta RG 2681”, indicándose que desde el 01/2021 y hasta el 03/2024 registra la siguiente situación “Exención dejada sin efecto’” (sic) (IF-2026-65608381-APN-DTD#JGM).

Que durante el lapso antes mencionado, es decir mientras no contó con el certificado de exención vigente en el Impuesto a las Ganancias, se realizaron las retenciones correspondientes, presentó las declaraciones juradas del gravamen e ingresó los anticipos pertinentes. Que al respecto, cabe destacar que las declaraciones juradas del gravamen correspondientes a los periodos fiscales bajo análisis, fueron presentadas voluntariamente por la cooperativa con anterioridad al inicio de las tareas de fiscalización (IF-2026-65609855-APN-DTD#JGM).

Que, en línea a lo expuesto, “también importa destacar que el incumplimiento de las disposiciones que establece la Resolución General, originará la imposibilidad de acreditar ante terceros la condición de entidad exenta del Impuesto a las Ganancias para evitar la retención o percepción del gravamen (…). Asimismo, originará la obligación de determinación e ingreso del Impuesto a las Ganancias, en las condiciones que disponen las normas vigentes. Por otra parte, motivará la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones).” (cfr. “Coop. de Cred. Consumo y Viviendas Independencia Ltda.”, CNACAF, Sala II, sentencia del 25 de abril de 2024).

Ello así, “...frente a los supuestos de exención, y aun cuando el particular tenga expedido a su favor el reconocimiento de la AFIP, ello no implica un status de indemnidad respecto de las potestades de fiscalización y verificación del organismo recaudador, sino que, por el contrario, éste las conserva de igual forma que respecto a los casos gravados” (Dictamen de la Procuración General emitido en los autos “Asociación Rosarina de Anestesiología c/Fisco nacional (D.G.I.)”, sentencia de la CSJN del 16/11/2009).

V – Que en atención a lo expuesto en el Considerando precedente, corresponde resolver sobre la procedencia de los ajustes efectuados y que constan en el acto recurrido.

Que en cuanto a los argumentos defensivos esgrimidos por la recurrente, a fin de desvirtuar aquellos elementos tenidos en cuenta por el juez administrativo para dictar el acto aquí recurrido, corresponde señalar la carencia de los mismos en su libelo recursivo, ya que todos sus agravios se refiere a la cuestión relativa a la exención tratada ut supra y a agraviarse de la multa.

Que si bien la actora ofreció prueba documental, informativa y pericial contable, lo cierto es que la misma fue desestimada y se encuentra dirigida a cuestionar el tema de la exención, es decir, no aporta elemento alguno que sirva para invalidar los ajustes practicados.

Que es dable recordar que las estimaciones de impuestos efectuadas de oficio gozan, en principio, de legitimidad e incumbe a quien las impugna demostrar fehacientemente los hechos en que sustenta su pretensión. Que de seguirse otra tesitura “la prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos desaparecería frente a cualquier proceso judicial, obligando al Estado a demostrar, en cada caso, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos” (conf. CSJN - in re “Romero SA”, sentencia del 8 de febrero de 2005).

Que en virtud de lo señalado, y teniendo en consideración que la recurrente no ha desvirtuado ninguno de los

elementos fundantes del acto por su parte recurrido, corresponde admitir las conclusiones a las que arriba el juez administrativo y en consecuencia confirmar el criterio del Fisco Nacional para determinar el impuesto discutido en autos.

VI- Que, también corresponde confirmar la procedencia de los intereses resarcitorios liquidados, por ajustarse los mismos a las previsiones del art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.), y que el recurrente no formuló agravios contra su imposición ni tampoco impugnó el método empleado para su cálculo.

VII.- Finalmente, en cuanto a los agravios vertidos con relación a la multa aplicada en los términos de los arts. 46 y 47 inc. a), b) y c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), debe señalarse que la figura tipificada en el art. 46 de la Ley N° 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 (cfr. Sala IV de la Alzada in re MG Promociones SRL", sentencia del 9/09/2014).

Que, del dictamen jurídico que obra agregado en las actuaciones administrativas (IF-2026-65609855-APN-DTD#JGM) se expone que "la responsable evadió el impuesto mediante un ardid desplegado a tal fin, omitiendo declarar ventas, subvaluando bienes de cambio, computando deducciones en exceso e improcedentes y omitiendo declarar el ajuste por inflación impositivo en el ejercicio 2021 y subvaluando bienes de cambio, computando deducciones en exceso, omitiendo declarar el ajuste por inflación impositivo y omitiendo declarar bienes -lo que constituye incremento patrimonial no justificado- en el ejercicio 2022.", para agregar que "mediante el accionar fiscalizador se pudo comprobar la conducta antijurídica en que incurrió la rubrada al evadir el ingreso del impuesto, presentar declaraciones juradas engañosas y ocultar con el ánimo de disimular la verdadera magnitud de su obligación. Sobre esa base, de no haber mediado la fiscalización posteriormente efectuada, las maniobras en que incurrió hubiesen pasado desapercibidas para el Fisco, con el grave perjuicio que ello hubiera significado. Consecuentemente, se encuentra acreditada una intención de perjudicar al Fisco."

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 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 esa intención (conf. CANACF -Sala V-, in re: "Beleza SA (TF 21382-I) c/ DGI").

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. a), esto es que: medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11; el inc. b) establece que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando en los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible y el inc. 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.

Sentado ello, 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.

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.

VIII.- Que por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, 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 $3.107.304.- (pesos tres millones ciento siete mil trescientos cuatro) equivalente a 29,81 (veintinueve con 81/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $7.768.261(pesos siete millones setecientos sesenta y ocho mil doscientos sesenta y uno) equivalente a 74,54 (setenta y cuatro con 54/100) 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, conforme Ley 27.423, Resolución SGA 1930/2026 (CSJN 20/8/26) y Decreto N° 1077/2017.

3°) 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: 2026.09.24 14:01:23 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: 2026.09.24 14:12:16 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: 2026.09.24 14:13:24 -03:00