República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-95515839-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 30 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-62072404- -APN-SGAI#TFN; BAR SERVICE S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El **EX-2025-62072404- -APN-SGAI#TFN** caratulado: **"BAR SERVICE S.A. S/ APELACIÓN"**;

Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante RE-2025-62072300-APN-SGAI#TFN se presenta el contribuyente e interpone recurso de apelación contra las RESOL-2025-78-E-AFIP-DVRRMP#SDGOPII y RESOL-2025-79-E-AFIP-DVRRMP#SDGOPII respectivamente, ambas de fecha 12/05/2025 y emanadas de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la Dirección General Impositiva.

En virtud de la RESOL-2025-78-E-AFIP-DVRRMP#SDGOPII se le determina de oficio en el Impuesto a las Ganancias – por los períodos fiscales 2018 y 2019 - la suma de pesos trece millones ochocientos cincuenta y nueve mil trescientos sesenta y uno con cuarenta y cinco centavos ($13.859.371,45). Asimismo, se lo intima a ingresar en concepto de intereses resarcitorios, conforme el artículo 37 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), el monto de pesos cincuenta y tres millones quinientos noventa y siete mil cientos cuarenta y seis ($53.597.146). A su vez, se le aplicó una multa de pesos ocho millones cuatrocientos sesenta y ocho mil ciento dos con cincuenta y dos centavos ($8.468.102,52.-), equivalente a tres veces el impuesto supuestamente omitido por el período fiscal 2018, en mérito a lo estipulado por los 46 y 47 incisos a), b), c) y d) de la ley ritual. Asimismo, se hace expresa reserva de la eventual aplicabilidad de la sanción que pudiera corresponder, por el período fiscal 2019.

Con respecto a la RESOL-2025-79-E-AFIP-DVRRMP#SDGOPII se le determina de oficio en el IVA – por los períodos fiscales 12/2017 a 06/2019 - la suma de pesos trece millones quinientos noventa y nueve mil ochocientos treinta y nueve con cuarenta y ocho centavos ($13.599.839,48). Asimismo, se lo intima a ingresar en concepto de intereses resarcitorios el monto de pesos cincuenta y un millones setecientos sesenta y cinco mil cuatrocientos sesenta y cuatro con treinta y siete centavos ($51.765.464,37). A su vez, se le aplicó una multa por la suma de pesos seis millones trescientos sesenta y ocho mil quinientos cuarenta con diez centavos

($6.368.540,10.-), equivalente a tres veces el impuesto supuestamente evadido por los períodos fiscales 12/2017 a 06/2018, en merito a lo estipulado por los artículos 46 y 47 incisos a), b), c) y d) de la ley ritual. Asimismo, se hace reserva de la eventual aplicabilidad de la sanción que pudiera corresponder, por los períodos fiscales 07/2018 a 06/2019, conforme lo establece el artículo 20 del Régimen Penal Tributario.

En primer término, la actora argumenta que se violó su derecho de defensa y que los actos administrativos carecen de la debida fundamentación exigida por el ordenamiento jurídico para su validez. Agrega que el juez administrativo omitió tratar defensas sustanciales opuestas al contestar la vista. En consecuencia, entiende que los actos apelados deben ser declarados nulos por presentar vicios en la causa y en la motivación, tanto en los hechos como en el derecho aplicable, conforme a lo establecido en el artículo 14 de la Ley N.º 19.549.

Esgrime que tales omisiones se refieren a los siguientes planteos: *"1) la procedencia de la liberación del ajuste por ventas presuntas del art. 34 inciso d) de la Ley 27.743, por tratarse de un ajuste sobre bienes que, por su naturaleza, resultan inexistentes en el patrimonio al momento de la regularización. 2) La inaplicabilidad de las limitaciones temporales de la normativa reglamentaria, toda vez que al momento de la exteriorización de activos no existía una "discusión administrativa" en los términos formales de los arts. 16 y 17 de la ley 11.683. 3) La insuficiencia de la prueba aportada por el Fisco para tener por configurada la existencia de un proveedor "apócrifo", al no haberse demostrado la inexistencia material de las operaciones comerciales"*.

Con respecto a la liberación del ajuste por ventas presuntas, plantea la violación del derecho a la seguridad jurídica y la razonabilidad. En ese sentido, dice que ambos socios exteriorizaron bienes (créditos) conforme la Ley 27.743, cuestión que hasta las resoluciones de vista no se encontraba controvertida, sino que remitía al informe de los fiscalizadores, que refiere textualmente *"el crédito blanqueado por los socios"*. Sin embargo, expone que ahora en las resoluciones impugnadas se desconoce lo actuado por los inspectores y la postura previa del Organismo Fiscal, incluso a pesar de tratarse de documentación que está en su poder, porque integra la exteriorización de los socios.

Añade que el Fisco le controvierte la aplicación de tales créditos a la liberación de lo determinado, sosteniendo el informe que, aunque no se exija un seguimiento lineal o de trazabilidad, se requiere que aquellos se vinculen con el objeto de la pretensión fiscal demandada, entendiendo que no es aplicable el artículo 34 inciso b) de la Ley 27.743. En esa tónica, agrega que, aunque se diga que no se requiere tal seguimiento, en realidad si se está pretendiendo ello, y además no se está aplicando el artículo 34 inciso d) de la Ley 27.743, que no requiere vinculación alguna.

En esa línea, manifiesta que el Fisco Nacional rechazó dicha solicitud, porque consideró que el dinero destinado a la actividad de la firma en los períodos 2017 a 2019 provino de ventas marginales, y que por ello ese dinero es un bien inexistente en el patrimonio al 31/12/23.

Indica que no le pueden denegar los alcances del régimen a quien exterioriza todo lo que tiene al 31/12/23, pretendiendo un ajuste sobre ingresos de 2017, 2018 y 2019 que fueron consumidos y/o destinados a los bienes exteriorizados.

En este contexto, reitera que se encuentra conculcado su derecho a la defensa jurídica, contenido en los artículos 17, 18 y 75 (incisos 19 y 22) de la Constitución Nacional, los artículos 8, 9 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, los artículos 7, 9 y 10 del Código Civil y Comercial de la Nación y los principios consagrados en las leyes de procedimiento administrativo y judicial.

Manifiesta que no corresponde exigir trazabilidad alguna, por tratarse de una liberación de lo consumido o

erogado, que el régimen otorga a quien exterioriza su patrimonio a una fecha determinada. Agrega que la norma no exige vinculación, proporcionalidad ni conexión entre lo exteriorizado y lo liberado, menos aun cuando el bien detectado (ingresos) registra una antigüedad superior a cinco (5) años.

Esgrime que el artículo 21 del Decreto 608/24, resulta inaplicable, ya que se refiere a los incisos a) y b), que no es el caso, porque el dinero destinado al pago de gastos no existe. Expone que el decreto se refiere a quien tuviera en su poder los bienes vinculados con la determinación de oficio, requiriendo su exteriorización para que opere la liberación respecto a aquella.

Añade que, *la RG 5528* se arroga la facultad de ampliar el concepto de discusión administrativa a la prevista, que no implica discusión por no implicar el inicio de la determinación de oficio ni la actuación de un juez administrativo (arts. 16 y 17 ley 11.683). Sin embargo, aun así, sus disposiciones no llegan a impedir la liberación dado que la prevista ocurrió el 29/11/24 conforme acta N° 0350002024066669002.

Relata que cualquier disposición del Decreto N.º 773/2024 o de la RG N.º 5528 que limitara el artículo 34, inciso d), de la Ley N.º 27.743 configuraría un exceso reglamentario, en tanto establecería una excepción no prevista, que restringe su ámbito de aplicación en lugar de reglamentarlo. Asimismo, sostiene que violaría el principio de igualdad al otorgar el beneficio legal a los sujetos no fiscalizados y denegárselo a los fiscalizados, dispensando un trato disímil a sujetos en situación sustancialmente idéntica por la sola circunstancia de haber sido objeto de un acto del organismo fiscal. Por tal motivo, planteó la inconstitucionalidad de cualquier excepción reglamentaria que se pretendiera aplicar al caso (arts. 16, 17 y 99, inc. 2, de la Constitución Nacional).

Afirma que los efectos de la regularización de los socios se extienden a la sociedad, en virtud del artículo 35 de la Ley N.º 27.743. Al respecto, señala que la normativa previó dicha extensión al considerar razonable que los bienes exteriorizados por los socios provengan de la sociedad. Destaca que esta presunción cobra mayor fuerza en el caso bajo análisis, dado que ninguno de los socios desarrolló actividad personal independiente, lo que ratifica la procedencia de la liberación impositiva invocada.

Dice que la resolución tergiversa la cuestión al plantear que la falta de actividad personal demuestra la inexistencia del crédito. Sostiene que tal postura, además de contradecir lo reconocido previamente por la propia Administración, incurre en una arbitrariedad, pues el verdadero alcance del artículo 35 es el de presumir que los bienes de los socios fueron retirados de la sociedad.

Con relación al ajuste por facturas apócrifas, subraya que no consta que AFIP haya calificado como tal a dicho proveedor, omitiendo precisar cómo, cuándo y por qué motivos habría alcanzado tal condición. Sostiene que las limitaciones del decreto solo deberían aplicarse a sujetos formalmente catalogados como apócrifos por el organismo mediante un acto administrativo específico. Finalmente, remarca que dicha calificación debía existir al momento del cómputo del crédito, circunstancia que no aconteció en la especie. Pone de relieve que, actualmente se encuentra con una limitación en la constancia de CUIT por falta de inscripción en impuestos o regímenes. La CUIT registra pendiente la constitución del domicilio fiscal electrónico, de acuerdo a la normado en la RG AFIP N° 4280/18, pero no está considerado apócrifo.

Sumado ello así, hace hincapié –nuevamente- en la limitación excesiva del decreto reglamentario, en tanto introduce una excepción al artículo 34 de la ley que distorsiona su ámbito de aplicación en lugar de reglamentarlo, vulnerándose el principio de igualdad al conceder el tratamiento legal a los sujetos no fiscalizados y denegárselo a los fiscalizados, por la sola circunstancia de haber sido o no objeto de una actuación por parte del Organismo Fiscal.

Por lo expuesto, plantea la inconstitucionalidad para el caso que se entendiera aplicable la excepción reglamentaria (arts. 99 inc. 2, 16 y 17 C.N.)

Explica que los fallos que invoca el Organismo Fiscal, no son aplicables al caso. Añade que, para que el caso del proveedor apócrifo, el Fisco se limita a enumerar incumplimientos formales de un tercero, que no están acreditados sino meramente enunciados, y sin aportar elementos de prueba que demuestren la inexistencia de las operaciones.

En esa línea, también se agravia de los antecedentes jurisprudenciales invocados con relación a regímenes de sinceramiento anteriores. Asevera que aplicar jurisprudencia referida a las Leyes N.º 27.260 y N.º 26.860 resulta metodológicamente incorrecto, toda vez que cada régimen posee requisitos y dinámicas propias. A su vez, manifiesta que, en el caso concreto, el Ente Fiscal no planteó ni probó la inexistencia del crédito, a lo que se suma que la Ley N.º 27.743 exime de acreditar el origen de los fondos, por lo que la exigencia de una "trazabilidad" por parte de la Administración resulta contraria a la ley.

Finalmente, la actora acompaña documental y hace reserva del caso federal. Solicita se revoque el acto apelado.

II.- Que en el IF-2025-97718755-APN-DTD#JGM, se presenta el Fisco Nacional y contesta el recurso interpuesto por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Solicita se rechace el recurso intentado con expresa imposición de costas.

III.- Que, no habiendo prueba a producir, mediante la PV-2026-91097615-APN-VOCVI#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “B” y en el IF-2026-92507698-APN-VOCVI#TFN se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que, corresponde a este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la *litis*.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, *in re* “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

V.- Que, en atención a una mayor claridad expositiva, conviene detallar en primer término las acciones y los argumentos que llevaron al Fisco Nacional a realizar el ajuste debatido en las presentes actuaciones.

La fiscalización que concluyó en la determinación recurrida en estos autos, tiene origen en la O.I. N° 2.112.040, tras verificarse que la parte actora no presentó las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2018 y 2019, sumado a que declaró ventas en el IVA con índice negativo (respecto de las compras) por los períodos fiscales 01/2018 a 06/2019, ampliándose al 12/2017 posteriormente.

Se notificó requerimiento, a los efectos que acompañe documentación referida a las ventas y compras, exponga la actividad desarrollada y aporte los balances confeccionados. Ante la falta de respuesta, los inspectores visitaron el domicilio fiscal para reiterar los requerimientos, sin obtener respuesta.

Seguidamente, procedieron a circularizar a los principales proveedores que surgen de la información de compras de la RG N° 3685. A partir del análisis del proveedor Avícola Mar del Plata SRL, con el cual registraba

operaciones de compra en 2019, se detectaron las siguientes irregularidades en las bases del Organismo: a) El punto de venta registrado de este proveedor, número 2, es inexistente. Solo registra el punto de venta N° 1 factura manual. El CAI solicitado de este punto de venta se venció en mayo 2015; b) No hay talonario vigente para los períodos 08 y 09/2018, en donde se registran los comprobantes analizados; c) No registra presentación de declaraciones juradas ante este organismo desde 2014; y d) En 2014 vendió los automotores que poseía.

De lo expuesto, los inspectores concluyen que la firma discontinuó su actividad en el año 2015, resultando inexistentes los comprobantes registrados por Bar Service S.A. respecto de tal proveedor. Asimismo, se le solicitó a la parte actora los comprobantes de compras registrados con dicho proveedor, los cuales no fueron aportados. Por lo tanto, se procedió a impugnar el cómputo de las facturas emitidas por Avícola Mar del Plata SRL.

También se computaron compras informadas y no registradas por el año 2019.

Por otro lado, respecto a los ingresos, la inspección detectó operaciones informadas mediante el relevamiento de controladores fiscales a nombre de la actora. Además del análisis financiero —cotejando el Libro IVA Digital (RG 3685), la información de terceros y los costos laborales—, se determinó que las ventas declaradas en IVA resultaban insuficientes para cubrir los gastos validados y abonados a los proveedores.

Para estimar las ventas omitidas, la fiscalización adicionó a los ingresos declarados las facturaciones detectadas por controlador fiscal, y determinó los ingresos omitidos aplicando sobre las compras y gastos validados el margen bruto de utilidad del 50,98%, obtenido de la última declaración jurada del Impuesto a las Ganancias presentada por la contribuyente (2017).

Posteriormente, el día 01/07/2024 la fiscalización puso a disposición de la actora las DDJJ confeccionadas de los impuestos cuestionados, junto a las actas con sus planillas anexas. Seguidamente, el 19/08/2024, se notificó el acta de inducción con el Anexo I de la Ley N° 27.743.

El 6/11/2024, la contribuyente —a través del Sr. Juan Domingo Distacci— manifestó su adhesión al Régimen de Regularización de Activos (Ley N° 27.743), exteriorizando a través de F.3320 un crédito con la sociedad por U$S 45.000 por cada socio (Natalia Payaro y Juan Distacci). Dicha pretensión fue rechazada por el Organismo Fiscal, por entender que no cumple el artículo 34 -inc. b)- de la ley citada, el cual exige probar la trazabilidad del dinero desde los socios hacia la sociedad, así como su destino efectivo al pago de las compras o la restitución de los fondos.

Ante ello, la fiscalización actuante rechazó la oponibilidad de estos créditos para liberar a la empresa de los ajustes realizados y con fecha 02/12/2024 notificó un acta prevista complementaria, incorporando el ajuste del periodo fiscal diciembre 2017.

Con fecha 12/12/2024, se dictaron las Resoluciones de Vista y apertura de sumario N° 245/2024 (DV RRMP) y Vista N° 246/2024 (DV RRMP), las que fueron notificadas a la actora el día 16/12/2024.

Frente a ello, la recurrente solicitó tomar vista de las actuaciones y prórroga, la que fue concedida. Sin embargo, no presentó ninguna documentación al vencimiento (11/02/2025). Luego, tras requerir copia de los informes finales, el 18/03/2025 la representación legal de la actora, presentó escritos, los cuales no lograron desvirtuar los ajustes formulados, motivando el dictado de los actos administrativos recurridos.

Al respecto, el Fisco sostiene que, aun cuando la contribuyente insiste en que le resulta aplicable el inciso d) del art. 34 de tal ley, donde no se expresa la necesidad de vincular el bien exteriorizado al ajuste que se intenta

liberar, en este caso resulta claro que el inciso aplicable a la exteriorización de socios para liberar a la sociedad es el inciso b), el cual expresa que es necesaria establecer la vinculación de los bienes exteriorizados con el ajuste. Se entendió que no se pudo demostrar que los socios tuvieran propiedad, posesión, tenencia o guarda de crédito alguno al 31/12/2023, y menos aún la relación de estos supuestos créditos con los ajustes que se pretenden liberar a través de simular entregas de dinero que supuestamente fueron realizadas a la sociedad.

Respecto del proveedor cuestionado, se dejó en claro que si bien no se encuentra cargado en la base e-APOC, lo que resulta apócrifo es el lote de factura computado por la contribuyente por las irregularidades descriptas (talonario de facturas manual con punto de venta inexistente, entre otras cuestiones).

VI.- Que, aun cuando tampoco haya sido planteada como una excepción previa, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los planteos de nulidad efectuados por el actor.

En primer lugar, corresponde indicar que la recurrente esgrime que en el acto apelado se prescindió de los hechos y del derecho aplicable que surgen de la contestación de vista para arribar a la conclusión. En esa dirección, entiende que las omisiones estuvieron referidas a: 1) La procedencia de la liberación del ajuste por ventas presuntas en virtud del artículo 34 inc. d) de la Ley 27.743, por tratarse de un ajuste sobre bienes que, por su naturaleza, resultan inexistentes en el patrimonio al momento de la regulación. 2) La inaplicabilidad de las limitaciones temporales de la normativa reglamentaria, toda vez que al momento de la exteriorización de activos no existía una “discusión administrativa” en los términos formales de los arts. 16 y 17 de la Ley 11.683. 3) La insuficiencia de la prueba aportada por el Fisco para tener por configurada la existencia de un proveedor “apócrifo”, al no haberse demostrado la inexistencia material de las operaciones comerciales.

Sentado lo que antecede, 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 otros/ 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).

Sin perjuicio de ello, respecto de lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de autos, en cuanto a los actos administrativos, aparecen 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. La recurrente conoció perfectamente y en su totalidad los cargos formulados, tuvo pleno acceso al trabajo realizado por los funcionarios fiscales y la información colectada en la inspección, tuvo derecho a ser oída y a ofrecer las pruebas que estimó conducentes y obtuvo una resolución debidamente fundada.

Los actos impugnados consignaron el impuesto y los períodos fiscales implicados y se expusieron en forma detallada los cargos formulados, los hechos y el derecho que motivaron la imputación formulada. No se observa que haya existido perjuicio respecto del debido proceso adjetivo, ya que para ello es necesario que el vicio haya colocado a la parte en estado de indefensión, situación que no se verifica en estas actuaciones. En todo caso la

recurrente tuvo oportunidad de hacer ejercicio de derecho de defensa incluso ante este Tribunal Fiscal.

En cuanto a la valoración que hizo el Juez administrativo de los hechos y el derecho aplicable, y a la omisión que plantea la recurrente por parte de dicho funcionario de resolver todas las cuestiones y defensas articuladas y de fundar sus actos de manera expresa y circunstanciada, cabe indicar que la evaluación discrecional que realiza el Juez administrativo 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 definitiva, los agravios del actor son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el Juez Administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

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 el actor 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, razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma (B-485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

VII.- Que seguidamente, corresponde adentrarse en el análisis de la cuestión de fondo sometida a consideración de este Tribunal Fiscal y, en particular, atender los agravios invocados por la recurrente respecto de la determinación efectuada por el Organismo Recaudador.

En primer lugar, cabe señalar que la recurrente en su recurso de apelación, no efectúa agravios concretos en relación al ajuste de ventas omitidas determinado, sino que su foco de cuestionamientos va dirigido contra la imposibilidad de imputar los créditos regularizados que habrían tenidos sus socios contra los impuestos determinados en las resoluciones apeladas de autos.

Al respecto, el Título II de la Ley N° 27.743 estableció el “Régimen de Regularización de Activos” por los bienes en el país y en el exterior, al que podían adherir los sujetos alcanzados, con el objetivo de fomentar la exteriorización de bienes no declarados, a cambio de ciertos beneficios.

Con relación a la aplicación de los beneficios en razón a la adhesión a dicho régimen realizada por los dos (02) socios, cabe indicar que art. 24.4 prevé que “*Los sujetos indicados en los artículos 18 y 19 solo podrán regularizar aquellos activos que fueran de su propiedad o que se encontraban en su posesión, tenencia o guarda, al 30 de diciembre de 2023, inclusive…*”.

Por su parte, el art. 35 de dicha ley reza que “*Los beneficios mencionados en el artículo 34 también aplicarán a los sujetos incluidos en el artículo 53 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, y demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales por los activos que sus accionistas y socios hayan declarado en los términos del presente Régimen de Regularización de Activos*”.

Por su lado, el artículo 34 de la Ley 27.743 establece que “*Los sujetos que adhieran al presente Régimen de Regularización de Activos, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados:*

a) No estarán sujetos a lo dispuesto por el artículo 18, ni a los tres artículos sin número agregados a continuación del artículo 18, de la ley 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), de Procedimiento

Fiscal, con respecto a las tenencias declaradas;

b) Quedan liberados de toda acción civil y por delitos tributarios, cambiarios, aduaneros e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes, créditos y tenencias que se declaren en el presente régimen, en las rentas que éstos hubieran generado y en los fondos que se hubieran usado para su adquisición, así como el cobro y la liquidación de las divisas provenientes de la Regularización de Activos de dichos bienes, créditos y tenencias.

Quedan comprendidos en esta liberación los socios administradores y gerentes, directores, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia de las sociedades contempladas en la Ley General de Sociedades 19.550 (texto ordenado en 1984 y sus modificaciones), y cargos equivalentes en cooperativas, mutuales, asociaciones civiles, fundaciones, fideicomisos y sucesiones indivisas, fondos comunes de inversión, representantes legales de sucursales de empresas extranjeras y profesionales certificantes de los balances respectivos.

La liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inciso 2 del artículo 59 del Código Penal.

Esta liberación no alcanza a las acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran sido perjudicados mediante, como consecuencia o en ocasión de dichas transgresiones;

c) Quedan liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes declarados en el presente régimen, así como de las respectivas obligaciones accesorias, de acuerdo con las siguientes disposiciones:

1. Impuestos a las Ganancias, Impuesto a las salidas no documentadas (conforme el artículo 40 de la ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones), Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas e Impuesto sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, respecto de los bienes regularizados y sobre los fondos que hubieran utilizado para la adquisición de estos bienes.

2. Impuestos Internos e Impuesto al Valor Agregado que puedan aplicar sobre las operaciones que originaron los fondos con los que el bien regularizado fue adquirido o sobre los fondos en efectivo que sean regularizados.

3. Impuestos sobre los Bienes Personales, el Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia establecido por la ley 27.605 y la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas, respecto del impuesto originado por el incremento del activo imponible, de los bienes sujetos a impuesto o del capital imponible, según corresponda, por un monto equivalente en pesos a las tenencias y/o bienes declarados.

4. Los impuestos citados en los incisos precedentes que se pudieran adeudar por los períodos fiscales anteriores al que cierra al 31 de diciembre de 2023, inclusive, por los bienes regularizados bajo el presente Régimen de Regularización de Activos;

d) Los sujetos que regularicen bienes que poseyeran a la Fecha de Regularización, sumados a los que declaren en las respectivas declaraciones juradas de los ejercicios finalizados hasta el 31 de diciembre de 2023, inclusive, tendrán los beneficios previstos en los incisos anteriores, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad al 31 de diciembre de 2023 y no lo hubieren declarado.

En el caso que la Administración Federal de Ingresos Públicos detectara cualquier bien o tenencia que fuera de propiedad de los mencionados sujetos a la Fecha de Regularización y que no hubiera sido declarado mediante el presente Régimen de Regularización de Activos ni con anterioridad, se privará al sujeto que realiza la regularización de los beneficios indicados en el inciso d) precedente, sin que resulten afectados los beneficios de los incisos a), b) y c) del presente que refieren a los bienes regularizados mediante el presente régimen.

La reglamentación establecerá el umbral mínimo que permitirá dar por decaído los beneficios del inciso d) de este artículo cuando se detectaran bienes no declarados ni regularizados bajo el presente régimen que eran de propiedad del contribuyente a la Fecha de Regularización. Dicho umbral no podrá ser inferior al diez por ciento (10%), ni superior al veinticinco por ciento (25%), del total de los bienes regularizados por el contribuyente bajo el presente régimen.

A los fines indicados en el párrafo anterior, la Administración Federal de Ingresos Públicos conserva la totalidad de las facultades que le confiere la ley 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), de Procedimiento Fiscal, para investigar y determinar los bienes de propiedad del contribuyente."

A su turno, el Decreto N.° 773/2024 (que sustituyó al Decreto N.° 608/2024, art. 21) indica que: "*Se consideran comprendidas dentro de las liberaciones previstas en los incisos b) y c) del artículo 34 de la ley las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa [...] siempre que no se encontraren firmes [...] y se vinculen con los bienes, créditos y tenencias del contribuyente al 31 de diciembre de 2023 que sean regularizados, y en la medida de esos bienes, créditos y tenencias. No se encuentran alcanzados por la liberación a la que se refiere el párrafo precedente el gasto computado en el impuesto a las ganancias, el impuesto a las salidas no documentadas y el crédito fiscal del impuesto al valor agregado, provenientes de facturas consideradas apócrifas por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS (AFIP)*".

VIII.- Que, en función de la normativa involucrada en el caso, reseñada en el Considerando anterior, solo se podrán regularizar aquellos activos que fueran de propiedad o que se encontraban en posesión, tenencia o guarda, al 30 de diciembre de 2023, inclusive, de los respectivos sujetos.

Es decir que, si bien la normativa no exige que los socios demuestren el origen de los activos o fondos regularizados, lo que sí resulta necesario es que, para que procedan los beneficios de este régimen, se evidencie la existencia -en este caso- de los supuestos créditos a favor de los socios respecto de la sociedad, lo cual implica demostrar la trazabilidad de un flujo de fondos -o bienes- desde el patrimonio de los socios a la sociedad que dieron lugar a dichos créditos. Aun cuando podría considerarse que los socios -que no tienen otra actividad- fondearon a la sociedad con los ingresos marginales o no declarados por la sociedad; cabe resultar que al momento de acogerse al régimen, aquellos se limitaron a presentar el Formulario F3321, sin acompañar documentación de respaldo que acreditara la efectiva exteriorización de dichos créditos, pese a que la fiscalización actuante se los peticionó. En esa línea, no se pudo demostrar en las presentes actuaciones la tenencia de crédito alguno de los socios con la sociedad al 31/12/2023 y / o cómo dicho fondeo -o cesión de bienes- influyó en el patrimonio o en la actividad de la empresa.

Cabe recordar que la RG N° 5528 expresa en el Anexo I que "*A los fines de acreditar la titularidad y valuación de los bienes a la fecha de regularización, se deberá presentar junto con la declaración jurada de regularización, la documentación y/o constancias que, para cada caso, se indican a continuación. APARTADO A - BIENES EN ARGENTINA… f) Créditos de cualquier tipo o naturaleza, cuando el deudor de dichos créditos sea un residente fiscal argentino bajo las normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones: "Para acreditar la titularidad y valuación, se deberá presentar acta notarial y/o contrato*

privado con fecha cierta suscripto por las partes intervinientes y/o pagaré y/o certificación contable debidamente legalizada ante el Consejo Profesional de Ciencias Económicas correspondiente y/o factura emitida al 31 de diciembre de 2023, inclusive; y/o acta societaria o cualquier documentación emitida por el deudor que detalle la existencia del crédito..."

En definitiva, no se probó que los supuestos créditos regularizados realmente existieran.

Por los motivos expuestos, corresponde concluir que resultan improcedentes en el presente caso los beneficios del Título II de la Ley N° 27.743 referido al "Régimen de Regularización de Activos".

Que por la forma en que se resuelve, deviene inoficioso entrar a analizar los restantes agravios vinculados a excesos reglamentarios planteados respecto del art. 21 in fine del Decreto 608/24 (según texto modificado por el Decreto 773/24) como también respecto del artículo 20 de la RG° 5528, en lo referido a este Régimen.

IX.- Que, respecto de las ventas omitidas determinadas por el Organismo Fiscal, que no fueron objeto de agravio concreto por parte de la recurrente, se determinaron a partir de la lectura directa de los controladores fiscales de la propia firma y por otro lado, ante la evidente insuficiencia de los ingresos declarados para financiar los costos mínimos de la explotación, el Fisco procedió a estimar ventas omitidas adicionales aplicando, un índice neto de utilidad de la empresa sobre las compras y gastos reales efectivamente validados con terceros.

Frente a esta concreta determinación y su metodología, la recurrente no ha formulado en su escrito de apelación agravio, descargo ni objeción de cálculo alguna. En este aspecto, le asiste razón al Fisco Nacional al señalar que tanto la constatación directa de controladores como la estimación presunta en base a las compras de la propia explotación, constituyen herramientas legales y plenamente válidas de las que dispone la Administración cuando se verifican graves omisiones e inconsistencias, que la contribuyente no ha logrado derribar.

En lo relativo a la impugnación de las compras por la facturación considerada apócrifa tampoco ha arrimado prueba alguna a los fines de validar las operaciones cuestionadas.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste relativo a los impuestos determinados en los actos apelados.

X.- Que, en relación a los intereses resarcitorios, sólo cabe su confirmación en este acto. No obstante, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000)

XI.- Que resta tratar si las multas aplicadas en autos, con sustento en los artículos 46 y 47 incisos a), b) c) y d) de la Ley 11.683, se ajustan a derecho.

Con relación a las sanciones por defraudación debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las multas 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 mismas, 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.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, *"...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)"*.

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que "*el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa"* (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

No puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo.

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 23314. b) 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).

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.

En cuanto al *quantum* de las sanciones aplicadas, si bien la graduación de la pena es discrecional del juez administrativo en función de las circunstancias de la causa, obviamente no queda exenta de la revisión posterior que este Tribunal pueda realizar de la aplicación de dicha facultad punitiva como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio. Ello así, se advierte en el acto atacado una falta de merituación concreta de los hechos que conducen al juez administrativo a graduarla en tres veces el impuesto omitido, por el contrario, no surgiendo de las constancias de autos la existencia de antecedentes sumariales de la encartada, se considera prudente reducirlas al mínimo legal del artículo 46 de la ley procedimental. Las costas se imponen a la actora, salvo en la proporción en que se reduce, aspecto éste en que se imponen por su orden.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar las resoluciones apeladas en autos en cuanto determinan impuestos, intereses y multas, reduciendo la graduación de estas últimas a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción que se reducen las sanciones, cuyas costas se imponen por su orden.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2026.09.30 14:31:19 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: 2026.09.30 15:55:09 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 Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.09.30 16:01:09 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.30 16:01:54 -03:00