Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. N° CAF 29.593/2022 **WALJOR SRL - TF 48612-I c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO**

Buenos Aires, de febrero de 2026.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante la resolución de fojas 157/61 (de la causa en soporte papel) la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso deducido por la firma Waljor SRL y confirmó las resoluciones nros. 252/2018 (DV JUMA) y 383/2018, dictadas por la Jefa interina de la División Jurídica de la Dirección Regional Mar del Plata de la ex AFIP (actual ARCA). Por conducto de esos actos, se aplicaron multas -en los términos del artículo 46 de la LPF- a la firma actora por el equivalente al doble del monto del Impuesto al Valor agregado que había omitido ingresar, y a dos veces el valor del Impuesto a las Ganancias y a las Salidas No Documentadas también omitidos. El *a quo* impuso las costas a la recurrente vencida, y reguló los honorarios de la representación letrada del Fisco.

Para decidir de esa forma, el voto de la mayoría comenzó por destacar que -según el informe de inspección- la recurrente desarrolla como actividad principal la construcción, reforma y reparación de edificios y que al registrar facturas de compras con proveedores reputados como apócrifos, o presuntamente apócrifos, el Fisco procedió a impugnar los créditos fiscales originados en las operaciones declaradas con aquellos. Explicó además que en el expediente correspondiente al Impuesto a las Ganancias y Salidas No Documentadas, la discrepancia encontrada entre el monto declarado y el ajustado tuvo su origen también en el cómputo de créditos fiscales improcedentes por no haberse exhibido la documentación respaldatoria pertinente.

Recordó seguidamente lo prescripto en el artículo 46 de la Ley N° 11.683 y la presunción establecida en el inciso b) del artículo 47 de ese mismo cuerpo normativo. Explico que la conformación del ajuste fiscal por la empresa -mediante la presentación de DDJJ rectificativas-, sólo ante el requerimiento de la inspección actuante, configuraba el aspecto objetivo del tipo empleado. En punto a la faz

Fecha de firma: 05/02/2026
Alta en sistema: 06/02/2026
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#36618838#487790993#20260203134138495

subjetiva de la infracción, puso de resalto que la recurrente no había acompañado en su oportunidad elementos probatorios suficientes, y que las irregularidades podían considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la verdadera magnitud de la operatoria comercial que llevaba a cabo.

Destacó que la contribuyente había aceptado el criterio fiscal, al presentar las declaraciones juradas rectificativas, y que, en definitiva, no había aportado prueba que permitiera eximirla de responsabilidad.

Rechazó finalmente el planteo de inconstitucionalidad del artículo 47 de la LPF, indicando que según el artículo 185 de esa misma ley, el Tribunal Fiscal estaba impedido de pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias.

II.- Que contra la decisión reseñada en el primer considerando, la parte actora apeló a fojas 166 y expresó agravios a fojas 172/8, los cuales fueron replicados mediante el escrito de fojas 184/91.

En su memorial recuerda la naturaleza penal de las sanciones tributarias y la consecuente necesidad de aplicar en la materia todos los principios del derecho penal; en especial, los de inocencia, legalidad y tipicidad.

Se queja de que los actos cuestionados omitieron -a su entender- encuadrar legalmente las infracciones.

Añade que el *a quo* ha pasado por alto la falta de acreditación por el Fisco del dolo necesario para la configuración de la infracción reprochada. Explica que no es razonable responsabilizar a las empresas por las irregularidades de sus proveedores constatadas muchos años después de las operaciones evaluadas. Subraya que debería juzgarse la situación de los proveedores únicamente al momento de las operaciones concertadas.

Asegura que recae sobre el Fisco la prueba de la intención dolosa, y que la sola comprobación de la diferencia de tributos exigible no basta para configurar la infracción reprochada. A su juicio, la sola presentación de las DDJJ rectificativas no demuestran la intención de defraudación.

Afirma que, estando al texto del artículo 55 de la LPF, no existe base legal para imponer la multa correspondiente a las Salidas No Documentadas. Indica que el Fisco no explicó qué norma le permitía emplear a este fin la presunción del inciso b) del artículo 47.

Solicitó por todo ello que se revocara la resolución apelada y se dejaran sin efecto los actos sancionatorios.

III.- Que corresponde entonces examinar los agravios de la actora.

III.1.- Es preciso señalar primeramente que las distintas Salas de esta Cámara han señalado en reiteradas ocasiones el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683, de modo tal que cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (Sala I, *in re* “Merlino Automotores S.A.”, del 12/03/2009; Sala II, *in re* “Frigorífico Marejada S.A.”, del 29/12/2009; Sala IV, *in re* “Agropecuaria Laishi S.A.” del 15/04/2010; esta Sala, *in re* “Agro Beef S.R.L (TF 31471-I) c/ DGI”, del 6/3/2014). Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala, *in re* “Agro Beef S.R.L”, cit.).

En otras palabras, el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, *in re* “Amadeo Camogli y Ciminari SC”, del 01/11/2007, entre muchos otros).

III.2.- Con esa premisa de análisis, cabe señalar que, en su mayoría, los agravios de la recurrente refieren a puntos relativos a los hechos del caso y a la valoración del material probatorio tendiente a acreditarlos. En particular, a la acreditación del dolo en la conducta reprochada.

Cabe destacar que al valorar la información recabada en autos, y la producida durante la sustanciación del proceso determinativo, el Tribunal Fiscal de la Nación observó esencialmente que:

a) a raíz de la fiscalización practicada, el ente recaudador había verificado que la empresa había computado crédito fiscal en el IVA por compras realizadas a proveedores reputados como apócrifos; y

b) el Fisco había descubierto que otra parte de los créditos fiscales de la empresa tenía su origen en operaciones que la firma no había justificado con la documentación respaldatoria correspondiente.

Estos fueron los elementos de juicio -no disputados- tenidos en cuenta por el Fisco Nacional para considerar.

III.3.- Por su parte, al revisar los actos administrativos, el Tribunal Fiscal de la Nación refirió que el contribuyente había aceptado el criterio fiscal, mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas, y en definitiva no había aportado prueba conducente que permitiera eximirla de responsabilidad por sus acciones.

En el mismo sentido, el tribunal previniente ponderó que "[…] tal como describe el Fisco Nacional, la apelante ha realizado operaciones con sujetos cuyos créditos fiscales fueron impugnados, al no poder demostrarse tales operaciones, lo cual motivó la presentación de declaraciones juradas rectificativas, que no permiten eximirla de la responsabilidad por sus acciones, llegando a la conclusión de que la actora no pudo desvirtuar la imputación fiscal".

Adicionalmente, puso de relieve que "[esas] irregularidades pueden considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la verdadera magnitud de la operatoria comercial que lleva a cabo". Y explicó que "[…] respecto de la sanción aplicada con sustento en los arts. 46 y 47 inc. b) de la ley N°11.683 (t.o. 1998 y modif.) se encuentran configurados los dos elementos que conforman el ilícito". "El elemento objetivo -detalló- se encuentra constituido por la presentación de declaraciones juradas rectificativas; y el elemento subjetivo se halla cristalizado por la existencia de normas que indican una conducta a seguir y que, no obstante, fueron transgredidas mediante la ocultación de los datos a exteriorizar, resultando necesaria la intervención del personal fiscalizador a fin de determinar el verdadero alcance de la materia imponible".

III.4.- Ahora bien, en cuanto al agravio relativo a que el Fisco no acreditó debidamente la existencia de dolo en la conducta del contribuyente, cabe recordar que en el artículo 46 de la Ley Nº 11.683 se establece que *"[e]l que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"* .

En este sentido, esta Sala tiene dicho que la figura de la defraudación -tipificada en el artículo 46 de la Ley Nº 11.683- requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Esto se debe a que no toda falta de pago del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquellas que sin dudas resultan

intencionales (conf. esta Sala en las causas “Sacks, Santiago (TF 20.669 -I) c/ DGI” del 15/09/10; y n° 36.183/2012“Maylen S.A. (TF 22.147-I) c/ D.G.I.”, del 4/02/2025).

Por otro lado, el citado artículo 47 incorpora diferentes presunciones legales *iuris tantum*, por las cuales se invierte la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto significa que, como consecuencia de estas presunciones, 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 intención de defraudar, y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa (esta Sala in re “Maylen SA”, ya citada; Sala III in re: “Andechaga Jorge Luis (TF 25.401-I) c/ DGI” del 15/04/09; Sala IV in re: “Garnero Víctor Hugo (TF 24.331-I9) c/ DGI” del 30/07/09).

Así, a la luz de lo expuesto en el punto V.3., no se advierte que la apreciación de la prueba efectuada por el tribunal *a quo* haya sido arbitraria o irrazonable, de modo tal que justifique desechar las conclusiones vertidas sobre el punto en el pronunciamiento apelado. En efecto, la actora no hizo más que expresar su disconformidad respecto del modo en el que el *a quo* valoró la prueba. Sin embargo, no puntualizó de qué modo los elementos de juicio presuntamente omitidos permitirían modificar la solución del caso, ante los elementos reunidos para sustentar la conclusión del Fisco (arg. esta Sala, causas n° 49.616/2018 “Eco Suelo SRL c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 25/06/2019; n° 83.481/2015 “Proms SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 2/07/2019; y n° 28.553/2019 “Desartex SA c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, del 18/07/2019; entre muchas otras).

En consecuencia, y en lo que respecta al agravio relativo al examen de la configuración de la conducta defraudatoria, tipificada en el artículo 46 de la mencionada ley, cabe señalar que a contrario de lo que sostiene la parte actora, las operaciones que pretendió deducir como gastos no fueron respaldadas con la documentación pertinente o fueron celebradas con proveedores declarados apócrifos, de modo que no se advierte de qué modo su conducta puede ser calificada como no intencional.

III.5.- Finalmente corresponde tratar el planteo referido a la multa impuesta respecto de la determinación del Impuesto a las Ganancias por Salidas no documentadas.

Al respecto, cabe señalar que en Fallos: 326:2987 la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresó que: *“El instituto de las ‘salidas no documentadas’ ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido”*, y en virtud de la supuesta existencia de un "beneficiario oculto" se concluye que el gravamen recae sobre el contribuyente.

En tales condiciones, corresponde estar a la doctrina establecida en el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa D. 1126. XLII REX “D´Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/DGI”, del 12 de octubre de 2010 (y el dictamen de la Procuradora Fiscal al que la Corte remitió), toda vez que el caso involucra erogaciones caracterizadas por el Fisco como “salidas no documentadas”, correspondientes a períodos fiscales posteriores al dictado de la Resolución General AFIP 893/00.

En sentido concordante con lo precedentemente expuesto, se pronunció esta Sala en las causas n° 99/2012 “Tango New Age S.R.L. c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, del 1 de septiembre de 2015; n° 41.121/2013 “Land Trading S.A. c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, del 4 de marzo de 2015; y n° 39.090/2014 “Irazoqui, Juan Carlos c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, del 8 de julio de 2015; entre muchos otros.

En consecuencia, corresponde desestimar también estos agravios y confirmar la resolución apelada.

IV.- Que por los fundamentos expuestos, corresponde rechazar la apelación de la parte actora y confirmar la resolución de fojas 157/61 del Tribunal Fiscal de la Nación.

Las costas de esta instancia se imponen a la recurrente vencida, por no advertirse motivos que justifiquen apartarse del principio general de la derrota (art. 68, segundo párrafo del CPCCCN).

En virtud de las consideraciones precedentes, el Tribunal **RESUELVE: 1)** Rechazar la apelación de la parte actora y confirmar la resolución de fojas 157/61 del Tribunal Fiscal de la Nación; **2)** Imponer las costas de esta instancia a la recurrente vencida (art. 68, 2° párrafo, CPCCCN).

Fecha de firma: 05/02/2026
Alta en sistema: 06/02/2026
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#36618838#487790993#20260203134138495

Se deja constancia de que la Vocalía n° 15 de esta Sala se encuentra vacante (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese a las partes y, oportunamente, devuélvanse.

Guillermo F. TREACY **Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

Fecha de firma: 05/02/2026
Alta en sistema: 06/02/2026
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: TOMAS BRANDAN, SECRETARIO DE CAMARA

#36618838#487790993#20260203134138495