47850/2023 INTECO SRL (TF 37339124-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 10 de marzo de 2026.- AK

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. La firma actora interpuso recurso de apelación contra las resoluciones nºs 40/2022 y 41/2022 (DV DEOB) de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), que determinaron de oficio la obligación tributaria en el impuesto a las ganancias y en el impuesto a las salidas no documentadas (períodos fiscales 2015 y 2016), liquidaron los intereses resarcitorios y aplicaron sendas sanciones de multa por infracción a los artículos 46 y 47, incisos 'a', 'b' y 'c', de la ley 11.683.

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió "[c]onfirmar las Resoluciones Nros. 40/22 y 41/22, con costas" y regular los honorarios de los letrados intervinientes por la AFIP.

Sobre el plano sustancial de la controversia sostuvo diversos argumentos:

(i) "[E]n el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a Inteco S.R.L. [...] se detectaron operaciones con los proveedores Bureau Profesional S.R.L., Alotur S.R.L. y Alejandro Martínez y Cía. S.R.L., que fueron calificados de apócrifos por diferentes razones".

(ii) "[L]a fiscalización no pudo con la documentación obtenida" vincular a la firma actora "con los beneficiarios de los cheques y con ello el giro operatorio y el destino de los fondos, a pesar de su a importancia".

(iii) "En particular, porque de la circularización al Banco BBVA informó cheques rechazados y cheques que no pudo ubicar; de la información obtenida del Banco Macro S.A. surgió que los

beneficiarios de los cheques eran personas y empresas distintas a los proveedores cuestionados".

(iv) "Además, estas personas [(los beneficiarios de los cheques)] al ser circularizadas contestaron que no tenían relación comercial ni contractual con la actora".

(v) "Las mismas objeciones pueden decirse de los pagos en dinero en efectivo. En el caso, la falta de identificación de los perceptores de los fondos es un hecho por demás relevante si se tiene en cuenta que algunos de los proveedores, ni tampoco sus socios, pudieron ser localizados por la fiscalización -vgr. Bureau Profesional S.R.L.-, otros no tenían capacidad operativa, ni documentación contable obligatoria con la que ejercieran su actividad a pesar de lo cual emitieron comprobantes a Inteco S.R.L".

(vi) Debía confirmarse el ajuste en el impuesto a las salidas no documentadas pues "ninguna de las pruebas acredita que las erogaciones [...] dieron lugar a pagos cuyos beneficiarios fueron, efectivamente, los proveedores objetados".

(vii) Respecto del ajuste en el impuesto a las ganancias "resulta debidamente fundada la pretensión fiscal notificada en los actos recurridos desde el momento que los proveedores de Inteco S.R.L. que facturaron ventas por montos significativos no pudieron ser localizados por la fiscalización, ni con la información obrante en los sistemas de la Administración Tributaria se pudo corroborar su capacidad económica, financiera y operativa para prestar los servicios que aparecen facturados".

(viii) "[R]especto de las sanciones de defraudación aplicadas en las Resoluciones Nros. 40/22 y 41/22 con sustento en el art. 46 y valiéndose de las presunciones de dolo establecidas en el art. 47, incs. a), b) y c) de la ley 11.683, no existe dudas que se encuentran configurados los elementos objetivo y subjetivo que permiten

confirmar el encuadramiento de la conducta de Inteco S.R.L. en dicha figura infraccional [...] conforme se expuso en los Considerandos precedentes".

III. La firma actora apeló ese pronunciamiento y presentó el memorial que fue replicado por la parte demandada.

Sus quejas se limitan a "la imposición de las sanciones que dispusiera el Fisco Nacional mediante las Resoluciones 40/22 y 41/22".

Preliminarmente, plantea que "el principio de inocencia no solo importa la presunción de no culpabilidad mientras tramita el proceso sino la necesidad de prueba directa, precisa y contundente que desvirtúe tal estado, la condena en base a presunciones computando a esos efectos acciones y/u omisiones de terceros no se compadece con la observancia de tan importante garantía constitucional".

Agrega que "[s]i el imputado goza de presunción de inocencia hasta tanto se demuestre lo contrario, el dogma constitucional y convencional en materia de derechos humanos excluye la carga del imputado en relación a su inocencia".

Y concluye en que la aplicación de las presunciones de dolo previstas en el artículo 47 de la ley 11.683 no se ajusta a esos principios elementales.

(a) Subsidiariamente, sostuvo los siguientes agravios:

(i) "[L]a resolución del fisco que impuso las sanciones se limitó a declarar la supuesta presunción de fraude de manera dogmática, sin precisar la prueba concreta en relación al hecho base de cada una de las normas presuntivas de dolo citadas".

(ii) "[N]o se verificó la mentada contradicción entre los registros y documentaciones, con el contenido de las declaraciones

juradas de la encartada por el impuesto y período objeto de impugnaciones" que establece el artículo 47, inciso 'a', de la ley 11.683.

(iii) "Lo cierto y concreto es que el Fisco Nacional no probó, de manera directa [...] el dolo en el obrar de Inteco SRL [...] y tampoco se acreditó ni describió [...] el encuadre de la conducta en los hechos base de las presunciones de dolo que describen las hipotesis previstas en los incisos a), b) y c) del Art. 47 de la Ley adjetiva en materia fiscal".

(b) Respecto de la sanción de multa en el impuesto a las salidas no documentadas agregó las siguientes consideraciones:

(i) "El mecanismo de ingreso [del impuesto] fue reglamentado oportunamente por la AFIP a través de la RG 893/2000" que dipuso su realización "mediante la utilización de 'volantes de pago'".

(ii) "Dichos instrumentos [...] no revisten los requisitos legales y reglamentarios a los fines de ser considerados declaraciones juradas" en los términos del artículo 11 de la ley 11.683.

(iii) "Si el ingreso del impuesto a las [...] salidas no documentadas no se efectua sobre la base de declaraciones juradas, debemos colegir necesariamente que [...] el legislador dejó fuera del ámbito de la punición aquéllas conductas que implican la falta de ingreso de dicho impuesto, simplemente porque tales conductas devienen atípicas".

(c) Subsidiariamente, solicita que "se recalifique la conducta de Inteco SRL en el tipo culposo previsto en el Art. 45 Ley 11.683".

IV. Con posterioridad a la radicación de la causa y en atención a la sanción de la ley 27.743 (B.O. 8 de julio de 2024) se corrió traslado a las partes intervinientes para que formulen las manifestaciones que consideren conducentes.

47850/2023 INTECO SRL (TF 37339124-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

La Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) informó: "[r]especto de la cancelación de la deuda que le diera origen a los presentes actuados":

-"Ganancias Salidas no Documentadas período 2015, capital e intereses regularizados en plan S566536 del 12/12/2023 RG 5425/2023, siendo su estado 'vigente'".

-"Ganancias Salidas no Documentadas período 2016, capital e intereses se acogieron en el plan S566621 del 12/12/23 RG 5425/23, siendo su estado 'Caduco', cuyo saldo de Capital adeudado es $618783.75".

Añadió, que "[n]o se observa acogimiento a la moratoria Ley 27743" y que no estaba "regularizada la obligación principal".

La firma actora no formuló manifestación alguna.

V. El planteo de inconstitucionalidad del artículo 47 de la ley del 11.683 que la parte actora formuló en esta instancia encuentra un adecuado tratamiento en el dictamen suscripto por el fiscal general que se incorporó a esta causa el 12 de diciembre del 2025.

Allí, esencialmente, formuló la siguiente consideración: "se observa que, aun cuando, en su memorial, la contribuyente indicó que el artículo 47 de la Ley N° 11.683 es una norma '…de dudosa constitucionalidad…', lo cierto es que no introdujo un planteo nítido de invalidez de esa disposición" (punto 5° del dictamen).

La consideración precedente descarta el planteo de inconstitucionalidad de la firma actora.

VI. Corresponde examinar los agravios con relación al encuadramiento que debe darse a la conducta desplegada por la firma actora.

El artículo 46 de la ley 11.683 prevé 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 seis (6) veces el importe del tributo evadido".

Y el artículo 47 establece una serie de indicios para determinar la existencia de declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas. En lo que al caso más interesa, se presume, salvo prueba en contrario, que el responsable obra con la intención dolosa exigida en la figura examinada cuando, entre otros supuestos:

-"Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11" (inciso 'a').

-"Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible" (inciso 'b').

-"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" (inciso 'c').

VII. Esta sala ha dicho que la falta de presentación de las declaraciones juradas o su presentación inexacta no puede considerarse, por sí sola, como una maniobra fraudulenta (causas “ *Ahumada, Beatriz Inés Josefina c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo*” y “*Queñoa SA (TF 31861-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*”, pronunciamientos del 8 de marzo de 2016 y del 6 de junio de 2017).

VIII. Las circunstancias desarrolladas en el considerando II de este pronunciamiento llevan a concluir en que el encuadramiento respecto de la sanción en el impuesto a las ganancias debe ser mantenido.

En efecto, los hechos constatados exhiben que la firma actora desplegó una conducta tendiente a deducir gastos manifiestamente improcedentes que acreditan el elemento subjetivo de este tipo infraccional.

Dicha conducta tuvo incidencia en la determinación de la materia imponible, dado que no se encuentra controvertido que la firma actora utilizó, para liquidar el impuesto a las ganancias, facturas que habían sido emitidas por proveedores que no poseían la capacidad operativa para realizar las operaciones involucradas.

Tales circunstancias habrían pasado inadvertidas si la administración no hubiese ejercido sus facultades de verificación sobre la actividad de la firma actora (esta sala, causas 1496/2014 "*Comportamiento Organizativo SRL c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de organismo externo*" y 29559/2022 "*Federal Services SRL - TF 49625-I c/Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de organismo externo*", pronunciamientos del 4 de junio de 2015 y del 27 de octubre de 2022).

Así, pues, se encuentra corroborada la concurrencia del soporte fáctico de las presunciones de una conducta dolosa por parte de la firma actora. Incumbía a ella demostrar que no obró con la intención de defraudar, pero no lo hizo.

IX. Con respecto a la sanción en el impuesto a las salidas no documentadas cabe precisar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a partir de la sentencia dictada el 9 de noviembre de 2000 en

la causa "*Radio Emisora Cultural S.A.*" (Fallos: 323:3376), estableció un criterio en cuanto al carácter no sancionatorio del instituto de las "salidas no documentadas", en el sentido de que el incumplimiento en el ingreso de ese gravamen da lugar, si correspondiera, a la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11.683.

X. Esta sala ha sostenido que en tanto se hallan contemplados en las notas aclaratorias anexas a la resolución general n° 893/2000 los números que individualizan los "volantes de pago" que se debe utilizar para el ingreso del impuesto a las ganancias —salidas no documentadas—, resulta aplicable el artículo 15 de la ley 11.683 que establece que "Las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte, tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se compruebe, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley" (causas "*Roberto Dromi Consultores Asociados (TF 33782-I) c/ DGI*", "*Refinadora Neuquina SA c/Dirección General Impositiva*", "*Nuevo Sistema SA (TF 42886-I c/ Dirección General Impositiva*" y "*Frigorifico General Paz SA (TF 34515-i) c/ Direccion General Impositiva*", pronunciamientos del 23 de abril de 2013, del 23 de diciembre de 2015, del 16 de mayo de 2019 y del 11 de junio de 2024).

Un criterio idéntico expresó la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.311-I)*", pronunciamiento del 12 de octubre de 2010, en el que compartió los fundamentos y las conclusiones que expuso la Procuración General de la Nación en su dictamen.

Toda vez que la firma actora omitió la presentación de las declaraciones juradas relativas al impuesto de las salidas no documentadas, se encuentra acreditado el aspecto material de la infracción prevista en el artículo 46 de la ley 11.683, en tanto no

ingresó de una manera íntegra y oportuna el gravamen que se encontraba a su cargo.

En lo atinente al aspecto subjetivo, no aportó elementos de prueba que permitan desvirtuar fehacientemente la intención endilgada a su conducta. Por el contrario, se limitó, en su recurso, a efectuar una crítica genérica sobre la improcedencia de la sanción.

En efecto, la firma actora no logró demostrar la validez de la documentación de respaldo de sus erogaciones ni pudo identificar a los destinatarios de los fondos.

Tales circunstancias habrían pasado inadvertidas si el organismo recaudador no hubiese ejercido sus facultades de verificación sobre la actividad de la firma actora (esta sala, causas 1496/2014 "*Comportamiento Organizativo SRL*" y 29559/2022 "*Federal Services SRL - TF 49625-I*", citadas).

XI. El pedido de reencuadramiento de las sanciones de multa en la figura prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 que formula la firma actora no puede ser admitido, pues las circunstancias reseñadas evidenciaron suficientemente que desplegó una conducta defraudatoria.

XII. Las costas de esta instancia deben ser impuestas a la firma actora vencida (artículo 68, primer párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

XIII. Si se tiene en cuenta los honorarios establecidos en el Tribunal Fiscal de la Nación, que se encuentran firmes, corresponde FIJAR en 21,21 UMA —equivalentes a la suma de $1.906.248,75, resolución de la SGA nº 235/2026 de la Corte Suprema de Justicia de

la Nación— los honorarios a favor de la doctora María del Carmen Intraguillermo y del doctor Tomás Ciminieri, por su actuación en el doble carácter en esta instancia (artículo 30 de la ley 27.423).

En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Desestimar los agravios de la firma actora, con costas. **2.** Fijar los honorarios en la forma establecida en el considerando XIII.

Regístrese, notifíquese y remítase al Tribunal Fiscal.

Se hace constar que suscriben la presente decisión dos integrantes de la sala por hallarse vacante el tercer cargo (art. 109 del R.J.N.).

Fecha de firma: 10/03/2026
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38554691#424594269#20260309131101834