

Buenos Aires, 17 de abril de 2026.

AUTOS Y VISTOS:

Para resolver en el presente “**INCIDENTE DE FALTA DE ACCION**” (N° **CPE192/2026/1**), formado en el marco de la causa N° **CPE192/2026**, caratulada: “**BUENOS AIRES ARENA S.A. Y OTROS S/ INFRACCIÓN LEY 27.430**”, del registro de la Secretaría N° 19 de este Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 10, a mí cargo.

Y CONSIDERANDO:

1º) Que, la presente incidencia se formó con la presentación efectuada en el expediente principal, por la defensa técnica de la firma BUENOS AIRES ARENA S.A., por medio de la cual solicitó la extinción de la acción penal instada en autos y, en consecuencia, el sobreseimiento de la referida contribuyente (confr. presentación de fecha 30/03/2026).

Por aquella presentación, en lo sustancial, puso de manifiesto que: “... *Primero, la excepción reconoce dos razones. La primera, resulta ser la evidente falta de tipicidad del comportamiento denunciado. La segunda, que el proceso fue impulsado por una denuncia de la ARCA que legalmente no debió realizar o, en otras palabras, que debió abstenerse de hacer...*”.

Por lo demás, se expresó en orden a la atipicidad del hecho denunciado que: “...*Recuérdese que la ARCA denunció la omisión de ingreso por parte de BAA de una suma vinculada al Impuesto a las Ganancias, ejercicio 2023, mediante ardid o engaño, esto es, denunció una evasión. El ardid o el engaño consistió en que en la declaración jurada del ejercicio aludido la contribuyente actualizó los quebrantos de los ejercicios anteriores, lo que está prohibido por la ley, según la denuncia, y en que ocultó esa actualización dentro del ítem “ajustes al resultado contable” de la declaración jurada, es decir, siempre según la denuncia, donde nunca se hubiera detectado el ardid si no se hubiera generado una fiscalización. A raíz ese supuesto ardid la contribuyente originó un resultado impositivo negativo...Para iniciar con el análisis de ese hecho a la luz de las premisas puestas de relieve, tenemos que indicar que no es cierto que el ajuste por inflación de los quebrantos, a los fines de establecer la base imponible del Impuesto a las Ganancias, esté prohibida por la ley. La denunciante pasa por alto que el art. 25 de la Ley de Impuesto a las Ganancias habilita de manera expresa a actualizar los quebrantos, pero a la vez omitió cualquier consideración en derredor de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los que avaló la actualización de quebrantos impositivos en cuanto el resultado de su prohibición fuera confiscatorio. Pero, con independencia de la inconsistente afirmación de la ARCA en cuanto a que la actualización de quebrantos se encuentra prohibida, es evidente que la actualización de un quebranto nunca puede ser un ardid porque no se trata de otra cosa más que de traer al valor actual una pérdida de ejercicios*

USO OFICIAL



anteriores según cierto índice, esto es, no se trata de la creación de una situación falsa para hacerla aparecer por cierta -como por ejemplo, la invención de gastos no hechos- ni de la ocultación de una situación cierta -como por ejemplo, la ocultación de una cierta ganancia- sino, simplemente, de informar que unas pérdidas se han valuado de cierto modo, expresándolo en la declaración jurada por la que se liquida el impuesto. Tan esto es reconocido por la denunciante que debió añadir al hecho, para hacerlo parecer ardidoso, la afirmación de que nuestra defendida ocultó esa actualización en el ítem “Ajustes” donde no debiera haberla informado, con lo que sólo pudo ser descubierta en el marco de una profunda fiscalización. Nada más lejos de la realidad. La denuncia informa que en el ítem ‘Ajustes’ la contribuyente expuso una pérdida de \$10.302.654.664,83 (conf. pág. 6 de la denuncia), un número que es tan relevante, comparado con los otros consignados en el sector “R2. Det. Resultado” de la declaración jurada, que a simple vista es una llamada de atención para el receptor de ésta, mucho más si ese receptor es la ARCA. Pero a ello debe añadirse que, como lo reconoce la misma denunciante, nuestra defendida presentó, junto con la declaración jurada que se cuestiona, una presentación digital a través de la cual le explicó a la ARCA que liquidaba el impuesto actualizando los quebrantos y la forma en que realizó esa actualización. Esa nota digital es aquella que se incorporó al expediente administrativo que se vincula a la determinación de oficio como IF-2025- 02636811-ARCA-DURRCZ#SDGOPIM7 y su lectura revela, **sin ningún esfuerzo**, que la contribuyente a la par que presentaba su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2023 le informaba a la ARCA que había actualizado quebrantos, la forma en que lo había hecho y las razones normativas por las que estaba legitimada a hacerlo. Pero además, y esto es de trascendental relevancia en función de la narración volcada en la denuncia por la ARCA, nuestra defendida le informó en esa nota que ‘El procedimiento referido a los quebrantos ha comprendido su actualización desde el ejercicio fiscal de origen de los mismos hasta el de su utilización, y **se ha expuesto dentro de los ajustes generales al resultado contable** a los efectos de la determinación de resultado fiscal del año 2023...’ (lo resaltado, es nuestro). La declaración jurada se presentó el día 13 de mayo de 2024 a las 18:58:49 horas y la presentación digital ese mismo día a las 19:03:36 horas, es decir, con menos de 5 minutos de diferencia. Luego, es absolutamente falso que la inclusión de la actualización de los quebrantos en el ítem ‘Ajustes’ del sector ‘R2 – Det. Resultado’ de la declaración jurada haya sido el ardid para ocultar lo que se había realizado, puesto que, como vimos, sin lugar a ninguna duda, en la nota que la contribuyente presentó a ARCA junto con su declaración jurada, explicó que actualizó quebrantos, cómo lo hizo, por qué lo hizo y **en qué lugar del formulario de la declaración jurada se reflejó dicho ajuste**...Sabemos que la ARCA inició una fiscalización de la contribuyente a partir de la declaración jurada de la que se viene hablando y de la nota que coetáneamente con ella se presentó, de la que también hemos hablado. Esa fiscalización se identifica como Orden de Intervención (OI) N° 2.272.577 y tramitó a través del expediente EX-2025-02041376-ARCADURRC2#SDGOPIM. El informe final de esa OI



Poder Judicial de la Nación

USO OFICIAL

Nº 2.272.577 refiere, en su punto 'II) ORIGEN DEL CARGO', que 'Las presentes actuaciones tienen como origen la presentación digital Nº 202400577386 efectuada por... el 13/05/2024, en carácter de representante de Buenos Aires Arena S.A...mediante la cual manifiesta lo siguiente: '(...) Nos dirigimos a esa Administración con el fin de comunicar que BUENOS AIRES ARENA S.A. ha realizado la determinación de su posición frente al IMPUESTO A LAS GANANCIAS – PERÍODO 2023 y la correspondiente presentación de su declaración jurada del referido impuesto aplicando la actualización por desvalorización monetaria/inflación de los quebrantos impositivos computables contra las ganancias gravadas. El procedimiento aplicado se basa en las disposiciones siguientes: ...'. Es de una evidencia notable que la OI apuntada se inició conociendo perfectamente la ARCA que la contribuyente había actualizado quebrantos y el lugar donde lo expresó en su declaración jurada, puesto que la presentación digital Nº 202400577386 lo había referido con meridiana claridad, tal como lo apuntamos, y esa nota fue la que motivó el inicio de la OI. Luego, con certeza apodíctica, puede concluirse que es absolutamente mendaz que la ARCA debió llevar a cabo una profunda fiscalización para arribar al conocimiento de las razones por las que la contribuyente efectuó la liquidación del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2023 del modo en que lo hizo. Con certeza apodíctica puede concluirse, también, que la ARCA desde el mismísimo momento en que nuestra defendida presentó esa declaración jurada conoció la razón por la que liquidó el Impuesto a las Ganancias como lo hizo, porque la misma contribuyente se lo informó en la referida presentación digital Nº 202400577386 de manera absolutamente transparente, en la cual, a la vez, le informó además, otra vez con nítida claridad, en el lugar del formulario de declaración jurada en que había expresado la actualización de quebrantos. Consecuentemente, es incuestionable que BAA no desplegó ningún ardid puesto que no desplegó astutamente medios engañosos ni desplegó intencionalmente ninguna actividad enderezada a hacer aparecer a los ojos de la ARCA una situación falsa como verdadera y determinante porque, lo reiteramos, contrariamente a eso, informó con nitidez mediante presentación digital que actualizó quebrantos, cómo lo hizo, por qué lo hizo y en qué lugar del formulario reflejó esa actualización. **Eso impone concluir que es de una evidencia palmaria que el comportamiento de nuestra defendida resulta atípico a la luz del art. 1º del Régimen Penal Tributario** y esa evidente atipicidad impone declarar extinguida la acción penal porque, otra vez, siendo la atipicidad del hecho denunciado cierta e incuestionable o evidente no puede ser proseguida la acción penal puesto que resulta de todo innecesaria la sustanciación de un proceso para investigarlo (CPPN, art. 339, inc. 2)...”.

Asimismo, se indicó que: “...**La acción no se pudo promover**: ...El inciso a) del art. 19 señala que la ARCA **no formulará denuncia penal** si ‘Surgiere de manera manifiesta que no se ha verificado la conducta punible, ya sea por las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a diferencias de criterio vinculadas con la interpretación normativa o aspectos técnico-contables de liquidación’. Según todo lo dicho



hasta aquí, es evidente que el perjuicio fiscal que invoca la denunciante obedece a diferencias de criterio vinculadas con la interpretación normativa, porque nuestra defendida realizó la liquidación del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2023 actualizando el quebranto pasado según el Índice de Precios al por Mayor (IPIM) publicado por el INDEC y porque la ARCA considera que esa actualización está prohibida. La contribuyente BAA expresó con meridiana claridad por qué se consideró habilitada a actualizar los quebrantos pasados indicando las normas y criterios jurisprudenciales pertinentes, lo que hizo en la presentación digital ya comentada, y la ARCA sostiene que esa actualización no estaba permitida invocando un dictamen de una de sus dependencias realizado en el pasado y no para este específico caso. Podrá cuestionarse la pretensión jurídica de BAA en cuanto a que estaba habilitada a actualizar los quebrantos, como de hecho la ARCA lo hace, pero no es posible sostener que esa pretensión se sostiene en una ingeniosa invención para limitar el pago del tributo o en un mero artificio narrativo. Basta para apoyar lo que decimos leer la presentación digital N° 202400577386 ya referida y la clarísima y fundada presentación que la contribuyente realizó cuando respondió la vista que se le confiriera en el procedimiento de determinación de oficio en los términos del art. 17 de la Ley 11.683. En ella se advierte, siguiendo una narración que no presenta curvas ni saltos lógicos, la profunda razón normativa en que BAA sostiene su pretensión como legítima y, por supuesto, también su cuantioso apoyo jurisprudencial. En definitiva, tal como lo señalamos en el punto A. precedente, la ARCA ha traído a esta causa una pura discusión sobre la pertinencia o no de un cierto criterio normativo, aunque arropándolo con el disfraz de un ardid que ha confeccionado con telas transparentes porque sin esfuerzo dejan ver la verdad que pretende ocultar. Esto es, ni más ni menos, que la única controversia que la ARCA pretende zanjar en este proceso es una que no versa sobre hechos, mucho menos ardidosos, sino una que obedece a diferencias de criterio vinculadas con la interpretación normativa...”.

A los demás argumentos se remite a fin de evitar reiteraciones carentes de utilidad.

2º) Que, este juzgado dispuso correr vista del planteo de excepción de falta de acción, introducido por la defensa de BUENOS AIRES ARENA S.A. a las partes.

3º) Que, al momento de contestar la vista conferida el representante Ministerio Público Fiscal por el dictamen de fecha 07/04/2026, solicitó que se rechace la excepción de falta de acción promovida por la defensa de la contribuyente BUENOS AIRES ARENA S.A.

Por aquel dictamen, se estableció que: “...para establecer de manera correcta la materia imponible que alcanzaba a la contribuyente resulto necesaria la producción de una fiscalización a partir de la cual se estableció la existencia de imputaciones y/o !a utilización de mecanismos contables que no encuentran respaldo en la



Poder Judicial de la Nación

normativa aplicable, cuya utilización persiguió el único propósito de disminuir de manera ilegítima la carga tributaria que debía soportar el sujeto pasivo de! impuesto, se advierte que !a declaración jurada presentada al efecto reviste el carácter de engañosa en los términos previstos por el art. 1ro. del Régimen Penal Tributario creado por la ley 27.430...”.

Asimismo, esgrimió que: “...En primer lugar, cabe resaltar que la presentación formulada por la defensa reviste el carácter de una excepción de falta de acción por supuesta atipicidad del comportamiento investigado, articulación que no cuenta con un respaldo positivo concreto y que la jurisprudencia ha reconocido que solo precede, con carácter excepcional, frente a casos en los que de manera indubitable y sin la necesidad de producir ulteriores indagaciones, se advierta que el hecho denunciado no constituye delito (conf. doctrina de regs. nros. 374/96, 395/99,148/00,982/02, 93/06, 229/07, 52/08, 689/1, 511/11 y 277/12, entre otros, de la Sala "B" de la Excm. Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico). Par lo tanto, el principal requisito del que depende la admisión de una excepción de esa naturaleza, se encuentra dado por la necesidad de que el alcance concreto de! hecho se encuentre absolutamente determinado en su significación objetiva pues, en caso contrario, si resulta menester profundizar la pesquisa por advertirse la existencia de aspectos aun no debidamente esclarecidos, o su significación normativa resulta discutible esas circunstancias tornan improcedente la articulación puesto que, en ese contexto, no surgiría de manera ‘...ostensible y no controvertida que el comportamiento investigado no encuadra en ninguna figura penal’...Sobre la base de las razones expuestas, cabe concluir que el planteo que introduce el incidentista no resulta asequible, puesto que sus afirmaciones se sustentan en la invocación de circunstancias de hecho -supuesta falta de ardid en la conducta investigada por parte de la contribuyente” que se encuentran controvertidas y/o pendientes de comprobación, de modo que la cuestión planteada no puede canalizarse por vía de una excepción...”.

Por lo demás, refirió que: “...Al margen de que las reflexiones expuestas resultan suficientes, de por sí, para rechazar la admisión de la articulación deducida, se advierte la existencia de un cúmulo de elementos que permiten afirmar que la exteriorización impositiva formulada por la contribuyente reviste el carácter de una ‘...declaración engañosa...’ en los términos previstos por el art. 1ro. del Régimen Penal Tributario previsto por la ley 27.430. En efecto, en primer lugar, si la contribuyente contaba con un quebranto computable, debería haberlo expuesto en la parte pertinente de la declaración jurada involucrada, circunstancia que no se desprende de la visualización de la exteriorización formulada por a contribuyente...En ese contexto, cobra verosimilitud la afirmación expuesta por el Fisco en la delación presentada, en el sentido de: ‘...que de la simple lectura de la Declaración Jurada no surgió la exposición de quebranto alguno...’. En segundo término, corresponde remarcar que -en la parte pertinente el art. 25 de la ley del Impuesto a las Ganancias dispone que: ‘...El quebranto impositivo sufrido en un periodo fiscal que no pueda absorberse con ganancias gravadas del mismo periodo **podrá**



deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes.

Transcurridos CINCO (5) años -computados de acuerdo con lo dispuesto por el Código Civil y Comercial de la Nación -después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aun reste, en ejercicios sucesivos...’ -el resaltado es de la presente-, de modo que también resulta verosímil la afirmación atinente a que el quebranto, constituye un mecanismo creado por la ley del Impuesto a las Ganancias, para ser deducido una vez que ‘...se obtengan las ganancias gravadas...’ de ejercicios inmediatos posteriores, circunstancia que solo resulta materialmente posible una vez que se haya obtenido el resultado impositivo del gravamen. En otras palabras, el quebranto solo puede utilizarse en las condiciones señaladas por la ley, luego de efectuarse el cálculo de las ganancias gravadas que reporto el ejercicio involucrado, y solo luego de arribado a ese resultado, procederá su deducción en el caso que corresponda de acuerdo a su naturaleza, pues, como correctamente señala el denunciante: ‘...un quebranto impositivo es solo una figura estrictamente tributaria creada por la ley del Impuesto a las Ganancias que permite a un contribuyente compensar pérdidas fiscales (y no contables) de años anteriores con ganancias fiscales de años posteriores, por lo que su compute se encuentra habilitado solo luego del Resultado Impositivo...’. El proceder observado por la contribuyente importo un procedimiento por el que se alteró ilegítimamente la metodología prevista por la normativa para la utilización del instituto involucrado. En efecto, como se dijo, no solo no se expuso en la parte pertinente la existencia de un quebranto computable sino que, adicionalmente, se procedió a constituir un resultado contable del ejercido de manera artificial, a partir de actualizar el monto de un quebranto -se reitera no invocado en la parte pertinente- en base a una metodología que tampoco encontraría respaldo en la normativa aplicable -a estos fines, se remite a las consideraciones efectuadas en las páginas 5 y ss. de la resolución determinativa de oficio...incluyendo el monto resultante dentro del concepto ajustes -vid. al respecto la imagen incluida anteriormente- cuando ese concepto constituye uno de los elementos que hacen al cálculo del resultado impositivo del tributo, proceder que, como se explicó, resulta contario a la metodología que debe aplicarse para la utilización correcta del quebranto -esto es, arribar primero al resultado impositivo del impuesto por el periodo de acuerdo al mecanismo propio de liquidación, y de existir ganancias gravadas, deducir el quebranto de que se trate en la medida en que la que se posibilita por el arts. 25 de la ley del impuesto a las ganancias...Par otro lado, se advierte que por la presentación de la nota contenida en el documento 0015 - IF-2025-02636811-ARCA-SDOADVRRRC2%SDGOPiM.pdf -que habría acontecido de manera contemporánea a la presentación de la declaración jurada involucrada- no puede considerarse desvirtuado el carácter ‘engñoso’ de la declaración impositiva formulada con las vicisitudes que fueran expuestas con anterioridad, por cuanto por aquella nota tampoco se expresa de manera clara, con expresión concreta de los montos a los que se habría arribado por la metodología que allí se señala, los distintos rubros que se encontrarían consolidados en el monto de ‘-10.302.651.664,83’ expuesto en el apartado



Poder Judicial de la Nación

'Ajustes'; por lo demás, la alusión que se efectúa por la nota involucrada a la consideración de 'quebrantos', al momento de esa presentación resultaba una circunstancia susceptible de apreciarse como contradictoria y/o cuanto menos confusa, puesto que, como se indicó con anterioridad -de acuerdo a lo que surge de la imagen incluida con anterioridad-, en la declaración jurada pertinente la contribuyente no había exteriorizado la existencia de ningún quebranto...'

A los demás argumentos allí desarrollados se remite a fin de evitar reiteraciones innecesarias.

4º) Que, la parte querellante (ARCA) con motivo de la presentación realizada por la defensa de BUENOS AIRES ARENA S.A. solicitó que se rechace el planteo introducido por dicha parte.

En la referida presentación, señaló que: *"...los argumentos expuestos por la defensa de los imputados, como cuestión preliminar debe decirse que se evidencia en el presente planteo en traslado una clara improcedencia formal, desde que se pretende introducir mediante la vía de la excepción de falta de acción una cuestión de fondo relativa a la tipicidad de los hechos denunciados. Ello, toda vez que no se encuentran reunidos en el caso los requisitos que deben concurrir para la procedencia de la excepción de falta de acción previstas en el inc. 2º del 339 C.P.P.N. Por lo tanto, no resulta adecuada la vía intentada, ya que se pretende que el Juzgador se pronuncie en esta oportunidad sobre cuestiones de hecho y prueba..."*

Por otro lado, indicó que: *"...Respecto al primer agravio de la defensa, sostenemos con firmeza, el encuadre legal oportunamente determinado en la denuncia, en la figura penal de evasión impositiva agravada...Aquí, la sociedad investigada presentó su declaración jurada a sabiendas que incorporaba conceptos que a la luz de las normas tributarias resultaban improcedentes, lo cual permite calificarlas como declaraciones juradas engañosas. En efecto, la contribuyente incluyó montos improcedentes en un sitio de la determinación del resultado que la beneficiaba, no solamente por la incidencia en el resultado final, sino por la circunstancia de aunar el concepto en un rubro compuesto de modo tal que ese monto improcedente fue incluido como parte de un subcálculo mayor, con el resultado de impedir su visualización directa, como hubiera sucedido en caso de colocar la actualización de quebrantos en el rubro llamado quebrantos. Así las cosas, desde el punto de partida queda claro que fue indispensable una fiscalización profunda en tanto tal caracterización hace referencia a la necesidad de formular requerimientos de información a la contribuyente. El monto ajustable era inaccesible sin fiscalización de ese estilo. Por su parte, la determinación del resultado neto final se trata de un procedimiento escalonado en el que se arriba sistemáticamente a subresultados (contable, impositivo, neto, neto final), con lo que la modificación del momento en que se incluye un rubro, en este caso, quebrantos no es inocuo, y en el caso particular importó un beneficio notable para la contribuyente con la creación de un monto computable a su favor superior a los quinientos*

USO OFICIAL



millones de pesos. Bajo este razonamiento, no es menor la circunstancia de que históricamente la contribuyente haya tenido una conducta contraria a la actual en sentido bifronte: valuación de quebrantos en valor histórico, inclusión en rubro quebrantos. Tampoco lo es que haya retomado esa vía en el período inmediato siguiente al denunciado. Nótese que en su presentación la defensa manifestó que la Presentación Digital tuvo por objeto 'informar que unas pérdidas se han valuado de cierto modo', es decir, no se trata de un agregado ni de montos provenientes de una naturaleza distinta al de su principal, se trata en palabras de la defensa de una cuestión de valuación, de lo que se sigue necesariamente que ese monto dinerario se trataba, incluso en la representación de la contribuyente, de un quebranto. Entonces, si la cuestión está referida a un mismo objeto y la diferencia entre una posición y la otra es el valor de ese objeto, cabe preguntarse por qué no fue incluido en el rubro titulado quebrantos. Es preciso aquí detenerse en una cuestión adicional, ante la peculiaridad de que el contribuyente presentó paralelamente a su Declaración Jurada una Presentación Digital, ésta última con datos alusivos a la primera en mención. Por evidente que sea, es necesario comenzar por decir que tanto una como la otra son actos comunicativos. De acuerdo al sistema autodeterminativo, la Declaración Jurada debiera ser un acto comunicativo suficiente para poner en conocimiento del organismo recaudador la realidad económica de un contribuyente con su consecuente determinación impositiva. Como será desarrollado, no existió aquí una diferencia técnica de criterios que fuera necesaria explicar a través de una herramienta ajena a la Declaración Jurada. Tal es así que la postura del organismo recaudador es aquélla que la propia contribuyente tomó en todos los períodos fiscales con la salvedad del que se encuentra bajo análisis. Si bien los parámetros típicos que fija la defensa son discutibles y no ostentan, ni por asomo, el grado de hegemonía que aquélla les adscribe, no es preciso detenerse en ello ahora, sino en la estructura retórica de la argumentación. Veamos, tenemos dos actos comunicativos, uno principal -Declaración Jurada- y otro accesorio -Presentación Digital-. El principal contiene las características suficientes para llevar adelante el tipo de comunicación que se pretende en el caso y su materia prima, aquello de lo que está principalmente construida, son números. El accesorio está elaborado con palabras. La estrategia retórica de la defensa consiste en apoyarse en el mayor grado de accesibilidad cognoscitiva de las palabras para el común de la gente, es decir, pretende convencernos de que el haber agregado palabras a una comunicación principalmente numérica da por tierra con la concurrencia de una conducta ardidosa. Ahora bien, recordemos, el acto comunicativo principales la Declaración Jurada, y aquella está elaborada de forma absolutamente impropcedente con resultados notablemente beneficios para la contribuyente. No solo eso, de haber sido elaborado en la forma correspondiente, sin ocultamiento de la actualización de quebrantos en un rubro compuesto, la maniobra hubiera sido del todo evidente, pues bastaría en ese caso comparar los quebrantos computados –visibles- con el saldo de quebrantos. Llegado a este punto, esta parte considera sentadas ciertas circunstancias: a) la comunicación de la



determinación impositiva debe hacerse mediante Declaración Jurada; b) la Declaración Jurada es un acto comunicativo suficiente para cumplir esa función; c) en el caso, la contribuyente comunicó su situación de forma disímil a la realidad y en su beneficio, con una disposición de datos que se contradice incluso con sus propios actos anteriores y ulteriores. A partir de ello, surge un siguiente interrogante en punto a si la Presentación Digital -palabras- pese a ser innecesaria permitió generar una situación en la que, a partir de dos actos comunicativos en lugar de uno solo, se llegara elípticamente a conocer la real situación económica de la contribuyente. La respuesta es negativa. La Presentación Digital se limita a comunicar que un accionar improcedente fue incluido en un rubro improcedente, en ausencia, por caso, de un elemento tan evidentemente necesario como su cuantía -otra vez, números-...Ha de hacerse hincapié en el destacado y subrayado de la cita precedente -que no obra en el original del articulado-, que otorga suficiente sustento para calificar **la modalidad evasiva cuestionada en autos, como declaraciones juradas engañosas, en la medida que han exteriorizando voluntariamente una obligación impositiva manifiestamente diversa de la que correspondía.** Desde un punto de vista técnico, y ya adentrándonos en las acciones desplegadas por la firma (que alude erróneamente), corresponde detenernos en varios puntos y así V.S. podrá apreciar que las manifestaciones vertidas e incluso lo expuesto en cuanto a la Presentación Digital que presentó junto con la Declaración Jurada, no obstaculiza la correcta calificación y conducta típica realizada. En las liquidaciones del Impuesto a las Ganancias 2021 y 2022 utilizó quebrantos de períodos anteriores a valores históricos y los imputó luego del Resultado Impositivo como quebrantos computables. Dicha actualización sumada a la actualización del quebranto remanente arrojó un total de \$ 8.879.947.305,99, cuyo monto imputó en la DDJJ del Período Fiscal 2023 **pero arbitrariamente con otra modalidad de liquidación, esta vez lo incluyó como ajustes al resultado contable exteriorizando quebranto computables '\$0,00'.** Ese proceder le permitió generar un quebranto impositivo ficticio de -\$ 510.412.421,83, utilizado a su favor en el período fiscal siguiente, y al cambiar el orden de imputación altero intencionalmente el resultado impositivo, **tergiversando la base imponible.** Curiosamente, como ya se destacó en la denuncia, la contribuyente volvió a utilizar quebrantos a valores históricos en la liquidación del Ejercicio 2024 y los imputo luego del Resultado Impositivo como quebrantos computables, retornando a la modalidad de liquidación correcta. Llamativamente, no invoca ni justifica con normativa de respaldo la imputación de la actualización dentro de los ajustes generales al resultado contable para determinar resultado fiscal del año 2023 y desvía el foco de atención a la actualización de quebrantos propiamente en soledad, sin considerar la porción de la maniobra relativa al método de imputación. Es dable recordar que **el sistema tributario argentino es autodeterminativo; no obstante la declaraciones deben realizarse acorde a la normativa vigente, y no en base a Declaraciones Juradas y avisos que realicen los contribuyentes para explicarla, por cuanto dejaría de ser un sistema tal cual se creó.** Justamente, el incluir el cómputo de quebrantos a continuación del resultado



*impositivo (dentro de los 'ajustes' generales), ocultó y minimizó el riesgo de detección desde un cruce sistémico por parte de esta Agencia. Ello se traduce así del siguiente modo, los \$8.879.947.306,31 fueron ocultados dentro de los ajustes al Resultado contable (\$ 10.302.654.664,83), de esa manera el Fisco solo puede detectarlos mediante una fiscalización. Respecto a '...las diferencias de criterio vinculadas con la interpretación normativa, porque nuestra defendida realizó la liquidación del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2023 actualizando el quebranto pasado según el Índice de Precios al por Mayor (IPIM) publicado por el INDEC y porque la ARCA considera que esa actualización está prohibida...', la contribuyente continuamente se esfuerza por virar el foco de atención, girando siempre en el coeficiente de actualización, **cuando aquí lo importante y que denota la maniobra es el paralelismo entre ambas maniobras, en síntesis, el ocultamiento del monto impropio. Claramente, el ardid se compone por haber actualizado los quebrantos impositivos y haberlos imputado deliberadamente en un rubro erróneo, ya que a través de dicha maniobra (incrementar en el concepto 'Ajustes' el monto de \$8.879.947.306,31) generó una pérdida, pasando engañosamente de una ganancia contable a una pérdida impositiva, (no generando de este modo impuesto a ingresar), manipulando así la DDJJ 2023 que se agrava a partir de la creación de un quebranto inventado de \$510.412.421,83, que luego utilizó al año siguiente. Y este es precisamente el elemento determinante para transformar a una declaración jurada inexacta en una presentación engañosa o ardidosa, con un claro contenido mendaz, a sabiendas del presentante de esa doble característica (inexactitud y mendacidad)...**'.*

Por último, se expresó que: “...los argumentos vertidos en la presentación acerca que no se debería haber siquiera iniciado denuncia penal en virtud del Art 19 del actual Régimen Penal Tributario, tal afirmación resulta totalmente incorrecta y carece de sentido, estando íntimamente relacionada con el acápite anterior. Sobre lo prescripto por el artículo 19, cabe apuntar que este imposibilita la formulación de denuncia penal, solo si no se ha verificado la conducta punible y de manera manifiesta, situación que en autos es indudable que si se han reunido dichos extremos conforme se expresara en el acápite precedente. Lo cierto es que aquello que la defensa intenta presentar aquí como una diferencia de criterios se trata de una mera maniobra de ocultamiento. No hay confrontación de criterio alguna, tal como se ha graficado a través del recurso de la intertextualidad en oportunidad de la denuncia, la determinación del resultado cuenta con un concepto específico denominado 'quebrantos computables', mientras que la contribuyente optó por incluirlo en un rubro anterior de 'ajustes'...”.

A los demás argumentos se remite a fin de evitar reiteraciones carentes de utilidad.

5º) Que, si bien como regla general no cabe cuestionar la existencia de un delito por vía de la excepción que se prevé por el art. 339 inc. 2º del C.P.P.N., pues aquel extremo se vincula con la cuestión de fondo examinada en el proceso principal, este



principio reconoce una excepción cuando surge con total evidencia y de modo indudable la inexistencia del hecho ilícito (confr. Regs. Nos. 982/02, 299/04, 52/08, 38/11, 198/15, 449/15; CPE 10/2010/4/CA3, res. del 31/10/16, Reg. Interno N° 614/16; y CPE 520/2020/1/CA1, res. del 29/06/22, Reg. Interno N° 280/22, entre muchos otros, de la Sala “B” de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico).

6°) Que, cabe tener presente que en las actuaciones principales se investiga la presunta evasión de pago por parte de “BUENOS AIRES ARENA S.A.” del Impuesto a las Ganancias, correspondiente al ejercicio fiscal 2023, por la suma de \$ 2.362.457.971,13.

Al momento de interponer la denuncia, la ARCA indicó que el contribuyente BUENOS AIRES ARENA S.A. al presentar la declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2023, no computó contra el resultado impositivo del ejercicio anual 2023 el remanente histórico de los quebrantos originados en periodos anteriores como dispone el artículo 25 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, sino que procedió a incluir dentro del concepto “ajustes al resultando contable” (es decir, donde nunca se hubiera detectado el ardid pergeñado a no ser porque se dispuso generar una fiscalización), la suma correspondiente a la actualización del remanente de los quebrantos, originando así un resultado impositivo negativo.

La conducta descripta, encontraría adecuación típica dentro de las previsiones del artículo 2°, inciso “a”, del Régimen Penal Tributario y de la Seguridad Social incorporado por el art. 279 de la ley 27.430 (modificado por Ley 27.799).

7°) Que, se encuentra corroborado en autos que el contribuyente BUENOS AIRES ARENA S.A. presentó su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2023, **el día 13 de mayo de 2024, a las 18:58:49 horas.**

En dicha declaración jurada, se incluyó dentro del concepto “Ajustes” (un total de \$ 10.302.654.664,04), la suma de \$ 8.879.947.306,31 en concepto de “Actualización de quebrantos”.

Asimismo, surge de autos que el mismo día en que se presentó la declaración jurada aludida precedentemente, con una diferencia de pocos minutos el contribuyente efectuó la presentación digital N° 202400577386, **a las 19:03:36 horas del mismo día**, en la que manifestó, con relación a los quebrantos, lo siguiente: “***...Informa presentación de la declaración jurada con actualización de quebrantos impositivos...Nos dirigimos a esa Administración con el fin de comunicar que BUENOS AIRES ARENA S.A. ha realizado la determinación de su posición frente al IMPUESTO A LAS GANANCIAS – PERÍODO 2023 y la correspondiente presentación de su Declaración Jurada del referido impuesto aplicando la actualización por desvalorización monetaria/inflación de los quebrantos impositivos computables contra ganancias gravadas. El procedimiento aplicado se basa en las disposiciones vigentes determinadas por: - el artículo 85 de la Ley 27.430 estableció que la prohibición de actualización prevista en el artículo 10 de la Ley 23.928 no resulta***

aplicable en materia del Impuesto a las Ganancias; - el artículo 17 de la Ley 27.430 sustituyó el texto del artículo 19 (actual 25) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, pero mantuvo el mismo mecanismo de actualización de los quebrantos sin efectuar remisión alguna al artículo 89 (actual 93) de la ley de gravamen; - el artículo 94 del Decreto 1170 eliminó el artículo 32 (actual 75) del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias la remisión al artículo 89 (actual 93) de la mencionada norma, prescindiendo así de toda referencia a que los quebrantos deben actualizarse de conformidad con lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley 24.073; y – actualmente, no existe ninguna norma específica ni ninguna remisión en la Ley del Impuesto a las Ganancias o en su Decreto Reglamentario que establezca que los quebrantos deban actualizarse conforme al artículo 39 de la Ley 24.073, por lo cual resulta razonable sostener que debe aplicarse en propio mecanismo de actualización establecido en el artículo 25 de la ley de gravamen...**El procedimiento referido a los quebrantos ha comprendido su actualización desde el ejercicio fiscal de origen de los mismos hasta el de su utilización, y se ha expuesto dentro de los ajustes generales al resultado contable a los efectos de la determinación de resultado fiscal del año 2023.** El resultado emergente de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del año 2023, junto a los quebrantos emergentes de la declaración del año fiscal 2022, se expresan a sus valores históricos, y darán lugar a la actualización correspondiente en el ejercicio de efectiva utilización, de conformidad con las normas que rijan en el período de uso correspondiente...” (el resaltado es de la presente).

Cabe tener presente que la ARCA, indicó que con motivo de aquella presentación digital acompañada con posterioridad a la presentación de la Declaración Jurada correspondiente al Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio 2023, fue que se decidió iniciar la fiscalización que finalmente, dio origen a las presentes actuaciones.

Específicamente, en el Informe Final de Inspección correspondiente a la Orden de Intervención N° 2272577, se señaló que: “...**ORIGEN DEL CARGO** Las presentes actuaciones tienen como origen la presentación digital 202400577386 efectuada por GUTIERREZ PABLO ALBERTO...el 13/05/2024, en carácter de representante de BUENOS AIRES ARENA S.A...”.

Lo expresado evidencia que fue **la misma contribuyente** la que dio inmediato aviso a la ARCA, una vez presentada la declaración jurada en cuestión, anoticiando a la autoridad tributaria que computó los quebrantos actualizados dentro del concepto “ajustes” del resultado contable.

Lo que demuestra que la pretendida actualización de quebrantos nunca pudo ser un ardid, porque no se trató de la creación de una situación falsa para hacerla parecer por cierta ni de la ocultación de una situación cierta, sino que se pretendió informar que unas pérdidas se valoraron de cierto modo.



Es decir que la ARCA tomó conocimiento de lo que pretendía la contribuyente, en cuanto a la actualización de los quebrantos, casi al mismo momento en que se presentó la declaración jurada en cuestión.

8º) Que, como una línea argumental consecuente con lo antes expresado, corresponde recordar que el delito evasión tributaria se consuma cuando el sujeto obligado evade el pago del impuesto por un monto que excede la suma establecida legalmente por tributo y por ejercicio anual, al vencimiento del plazo general para el de la obligación tributaria (confr. GRACIA MARTÍN, Luis, “Infracciones a los Deberes Contables en Derecho Penal”, Asociación Española de Asesores Fiscales, Zaragoza, 1990, pág. 282; SURIZ, Gustavo B., “Los delitos de defraudación en la ley 23.771” en “Delitos no convencionales”, Ed. Del Puerto, 1994, pág. 73; AYALA GÓMEZ, Ignacio, “El delito de defraudación tributaria: art. 349 del Código Penal”, Ed. Civitas, pág. 323, MACCHI, Miguel Ángel, “Sistema Penal Tributario y de la seguridad social”, Ed. Ábaco, Buenos Aires, 1998, pág. 166; THOMAS, Ricardo G.; “Régimen Penal Tributario. Ley 24.769”, Ed. Ad-Hoc, Bs.As. 1997, pág.37).

9º) Que, resulta oportuno recordar que en el ordenamiento positivo nacional, por regla general, la determinación de la obligación tributaria reposa en el cumplimiento voluntario de la misma a partir de la autoliquidación de la deuda que evidencia la presentación de declaraciones juradas por parte de los contribuyentes, sin perjuicio de las facultades de fiscalización que conserva la ARCA (artículos 11, 13, 33, 34 y 35 de la ley N° 11.683).

10º) Que, bajo aquel contexto normativo, se ha sostenido que una declaración jurada es engañosa “...cuando se refiere a las manifestaciones con viso o apariencia de verdad, de algo que está oculto; la explicación falaz de algo que no se conoce o no se entiende correctamente ...” (cfr. MACCHI, Miguel Ángel; “Sistema penal tributario y de la seguridad social”, Editorial Ábaco, Buenos Aires, 1998, pág. 155), o “... cuando contienen datos o cifras carentes de veracidad y ello se hace con el propósito de tergiversar los distintos elementos que conforman la materia imponible ...” (cfr. VILLEGAS, Héctor B.; “Régimen Penal Tributario Argentino”; Depalma, Buenos Aires; 1998; pág. 275 y siguientes).

En el mismo orden de ideas, se ha expresado que: “...en el campo de la criminalidad tributaria la declaración jurada se evalúa sobre la base de comprobar si contienen hechos que no corresponden con la realidad, o en su caso, hechos reales pero incorporados a las mismas con valores o montos inferiores o superiores a los que corresponden. Bajo dicha tipificación, la declaración jurada adquiere el tipo penal reprimido –de índole constitutiva- si a través de la misma se genera un ilícito mediante operaciones aumentadas o aminoradas o aun inexistentes, cuyos supuestos fácticos

trasladados a los normativos del delito son idóneos para encontrar el elemento ardid que motiva el error de la Administración en la aceptación de la declaración jurada impositiva...” (confr. Vicente Oscar DÍAZ, “CRIMINALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999, págs. 8/9).

11º) Que, en el caso bajo examen, no se advierte en qué habría consistido el engaño por parte de la contribuyente hacia el fisco, cuando lo único que se encuentra probado en el expediente es que fue BUENOS AIRES ARENA S.A., quien pocos minutos después de presentada la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2023, presentó una nota digital por medio de la cual puso en aviso a la ARCA, que en su declaración jurada computó los quebrantos actualizados dentro del concepto “ajustes” del resultado contable.

Más allá de la discusión sobre la actualización de los quebrantos en la forma en que BUENOS AIRES ARENA S.A. los computó en su declaración jurada, lo cierto es que la ARCA fue anoticiada por la misma contribuyente sobre aquello y como se señalara anteriormente, esa presentación fue lo que disparó el inicio de la fiscalización en cuestión.

La Ley 11.683 le da atribuciones muy amplias al fisco para aclarar estas cuestiones; no todas las controversias tributarias deben dilucidarse a través de una causa penal. Con los actos jurídicos objetados que tengo a la vista, la información aportada por ARCA resulta insuficiente para proseguir con su trámite.

La Ley 27.799, de reciente sanción, expone como nunca antes la necesidad de construir la relación fisco-contribuyente a través del respeto del principio de la buena fe. Para que ello sea posible, ese actuar debe ser bilateral.

12º) Que, en orden a lo expuesto se puede concluir que **la presentación de la declaración jurada** cuestionada en autos, juntamente con la presentación N° 202400577386, no pudo llevar a engaño al organismo recaudador. Corresponde luego a la ARCA, dentro de las facultades que le son propias, determinar si lo allí declarado refleja en forma certera la realidad económica de la contribuyente.

13º) Que, en este orden de ideas y con relación a la forma de conclusión de este proceso, corresponde archivar las presentes actuaciones por no poder proceder (artículo 195, 2do. párrafo del C.P.P.N.).

14º) Que, sin perjuicio de lo expresado hasta el momento, toda vez que no es posible descartar con relación al hecho aquí investigado la existencia de algún tipo de infracción administrativa, se deberán remitir testimonios de las actuaciones a la ARCA, a los efectos de que se investigue la posible comisión de alguna de las infracciones previstas por la ley 11.683.



Poder Judicial de la Nación

Por ello, corresponde y así **SE RESUELVE**:

I. ARCHIVAR la presente causa en orden a la presunta evasión de pago por parte de “BUENOS AIRES ARENA S.A.” del Impuesto a las Ganancias, correspondiente al ejercicio fiscal 2023, por la suma de \$ 2.362.457.971,13, por no poderse proceder (art. 195, segundo párrafo del C.P.P.N.).

II. REMITIR testimonios de las partes pertinentes de las presentes actuaciones a la ARCA a los fines expresados por la consideración **14°** de la presente.

Regístrese, protocolícese y notifíquese. Firme que sea, cúmplase con lo dispuesto por el punto II.

MARCELO IGNACIO AGUINKY
JUEZ

ANTE MÍ:

LEONARDO DANIEL JORGE
SECRETARIO

USO OFICIAL

