



Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

Buenos Aires, 16 de junio de 2026.

VISTOS estos autos CAF38.848/2025 “Díaz, Francisco Martín (TF 48.397-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, y **CONSIDERANDO**:

I.- Por [resolución](#) DV RRTU 104/2017 (conf. esp. fs. 5/13 del expediente judicial, que se tiene a la vista en soporte papel), la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la ex AFIP - DGI:

-impugnó la declaración jurada del impuesto a las ganancias respecto del período fiscal 2014 presentada por el señor Francisco Martín Díaz (conf. su artículo 1°);

-determinó -de oficio, sobre base presunta- la ganancia neta por el período 2014, resultando un saldo a ingresar en lo que respecta al impuesto a las ganancias por un total de \$693.984,85 (conf. su artículo 2°); intimando al contribuyente a cancelar tal monto, con más intereses, bajo apercibimiento de exigirlo por ejecución fiscal (conf. sus artículos 3° y 5°); y

-suspendió la aplicación de sanciones atento a encontrarse la conducta desplegada *-prima facie-* comprendida en los supuestos previstos en la ley 24.769 (conf. su artículo 4°).

II.- Asimismo, por [resolución](#) DV RRTU 103/2017 (conf. esp. fs. 66/73 del expediente judicial, que se tiene a la vista en soporte papel), la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la ex AFIP - DGI:

-impugnó las declaraciones juradas del IVA respecto de los períodos enero a diciembre de 2014 presentadas por el señor Francisco Martín Díaz (conf. su artículo 1°);

-determinó -de oficio, en forma presunta y con carácter parcial- los débitos fiscales correspondientes a los períodos mayo a diciembre de 2014 (conf. su artículo 2°), así como los saldos del impuesto a favor del Fisco Nacional, resultantes de la diferencia entre los débitos ajustados y créditos declarados, resultando un tributo total a ingresar de \$266.294,44 en el período mayo a diciembre de 2014 (conf. su artículo 3°); intimando al contribuyente a cancelar tal monto, con más intereses,



bajo apercibimiento de exigirlo por ejecución fiscal (conf. sus artículos 4° y 6°); y

-aplicó al señor Díaz una multa de \$798.883,32, equivalente a tres veces el impuesto a ingresar por los períodos fiscalizados en concepto de IVA, con sustento normativo en los artículos 46 y 47, literales a) y b), de la ley 11.683, intimando al contribuyente a abonar tal monto, bajo apercibimiento de exigirlo por vía de ejecución fiscal (conf. sus artículos 5° y 6°).

III.- El señor Díaz solicitó -por separado- la revisión de ambas resoluciones por parte del Tribunal Fiscal de la Nación (conf. esp. fs. 14/19 y 75/82 del hipervínculo que antecede); dando ello lugar a la formación de las causas 48.397-I y 48.398-I, que, por [resolución](#) del 11/7/2018, fueron acumuladas.

Cabe destacar que lucen coincidentes los argumentos intentados, con excepción de los atinentes al reproche infraccional, expuestos únicamente a efectos de la impugnación del acto determinativo en lo que hace al IVA.

Aclarado esto último, a efectos de invalidar las resoluciones determinativas, el señor Díaz, en sustancial síntesis:

-cuestionó la negativa a acogerse a los beneficios previstos en el artículo 46 de la ley 27.260.

Al respecto sostuvo que la interpretación seguida por la autoridad administrativa, según la cual todo ajuste por incremento patrimonial no justificado en discusión administrativa y/o judicial provendría de otros ingresos distintos a las sumas exteriorizadas al amparo del régimen de regularización fiscal, privaría de todo sentido y alcance al artículo 46 de la ley 27.260 y normativa reglamentaria.

-planteó la nulidad del procedimiento seguido, así como de los actos determinativos, por carecer de razonabilidad y fundamento suficiente y autónomo, sin recibir respuesta la defensa oportunamente formulada al tiempo de presentar su descargo; en particular, por no justificar la negativa a acceder al sinceramiento fiscal establecido por ley 27.260; y

-sostuvo la improcedencia de la multa impuesta en lo que respecta al IVA, destacando al efecto la ausencia de dolo; resultando





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

asimismo inaplicable el reproche recibido por haber sido aplicado sobre la base de una presunción extraída de otra presunción; es decir, presumió el dolo sobre la base de suponer ingresos omitidos.

IV.- Por resolución del 15/5/2025, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación desestimó las apelaciones deducidas por el señor Díaz contra los actos determinativos, salvo en lo que respecta a la multa aplicada por el ajuste vinculado al IVA, que fue reducida al mínimo legal. Por consiguiente, confirmó las resoluciones en cuanto al ajuste fiscal, con costas a cargo del recurrente, y adecuó el reproche infraccional, únicamente en su graduación, con costas a cargo del apelante en la parte que confirmaba y por su orden en la proporción que redujo el castigo (conf. esp. fs. 196/210 del hipervínculo que antecede).

Para así decidir, en primer término, desestimó el pretendido acogimiento al beneficio previsto en el artículo 46 de la ley 27.260.

Al respecto, tras referir el ordenamiento rector en la materia, destacó que el señor Díaz pretendía gozar de los beneficios establecidos en el artículo 46 de la ley 27.260 respecto del ajuste formulado por el Fisco Nacional por incremento patrimonial no justificado (pasivos ficticios); lo que hubiera procedido si hubiera regularizado o exteriorizado todos los bienes con anterioridad al último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/2015, o bien si, al cierre del ejercicio, ya no lo tuviera en su patrimonio por haber sido consumido o destinado al financiamiento del giro del negocio o del activo; lo que no habría acontecido en la especie.

Advirtió, siempre en lo que al punto refiere, que los beneficios establecidos en el régimen de sinceramiento fiscal bajo referencia alcanzaban a supuestos en los que se hubiera verificado la exteriorización de una determinada situación patrimonial no declarada hasta ese entonces, es decir, que la declaración de tenencia de moneda nacional, extranjero y demás bienes en el país y en el exterior, hubiera permanecido incógnita.

Sobre la base de tales circunstancias, concluyó, en este aspecto, que en tanto y en cuanto el señor Díaz reconoció expresamente haber declarado un pasivo inexistente que, a partir de la impugnación del Fisco Nacional de sus declaraciones juradas, fue



considerado incremento patrimonial carente de justificación, en el caso se evidenciaba que las sumas en cuestión ya se encontraban exteriorizadas en las declaraciones juradas al momento de la fiscalización, consignadas bajo un concepto falso y de signo contrario; hecho que no podría hacer variar la recta interpretación legal del beneficio, so pena de perder de vista la finalidad del régimen en cuestión.

Decidido ello, rechazó el planteo de nulidad articulado, ya que las argumentaciones expuestas por el señor Díaz no creaban un sustento jurídico sustancial acorde con los requerimientos de su pretensión; máxime siendo que, de las constancias obrantes en las actuaciones no emergía la falta de razonabilidad en el dictado de las resoluciones, dado que cumplirían con los requisitos esenciales de todo acto administrativo, gozando de la presunción de legitimidad que de ello se desprende (conf. artículos 7° y 12 de la ley 19.549).

Al punto, con referencias jurisprudenciales, precisó que los actos bajo revisión se encontrarían fundados y motivados, dando cumplimiento a los recaudos esenciales que la norma exige para su validez; sumado a que el particular pudo ejercer su derecho de defensa a lo largo de la fiscalización, y como consecuencia de ello, el organismo fiscal emitió resoluciones fundadas en las pruebas acompañadas, las argumentaciones expuestas y el derecho aplicable al caso.

Luego, en cuanto al fondo del asunto, tras referir los elementos tenidos en cuenta por la fiscalización para efectuar las determinaciones de oficio recurridas y destacar una clara incongruencia de los descargos presentados por el contribuyente en la etapa administrativa (pues en un primer momento manifestó adherirse a la ley 27.260, para luego reconocer la improcedencia de los pasivos declarados e intentar justificarlos en virtud de lo establecido por el artículo 46 del mentado régimen de sinceramiento; incoherencias que también surgían del escrito de inicio), la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación entendió que la prueba rendida no bastaba para verificar que los pasivos declarados tuvieran coherencia y sustento con las sumas debidas, dada la falta de acreditación de su origen, incumbiendo al señor Díaz su prueba, conforme lo normado por el artículo 377 del CPCCN.

Al respecto, advirtió que mal podía entenderse que, a los efectos de justificar la diferencia patrimonial detectada por el





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

organismo fiscal, el responsable pretendiera adecuar sus ingresos del periodo fiscal 2014 tanto en lo concerniente al impuesto a las ganancias como al IVA, con su adhesión a la ley 27.260.

En particular, en cuanto al pasivo declarado, destacó que a efectos de observarlo, según surgía de las actuaciones administrativas labradas, el Fisco Nacional tuvo en cuenta: que fue exteriorizado un pasivo con la señora Mora por la suma de \$32.591,97, que a la fecha del requerimiento se encontraba cancelado; que fue exteriorizado un pasivo con la firma Campo Alegre SA por la suma de \$1.809.076,58, no surgiendo de las constancias administrativas contestaciones del acreedor a los requerimientos ni actividad por parte del citado a los efectos de justificar el monto declarado por la actora; y que las afirmaciones y pruebas aportadas y producidas por el señor Díaz en sede administrativa no revestían entidad suficiente como para conmovier el ajuste fiscal con proyección en ambos impuestos determinados (ganancias e IVA), verificándose el incremento patrimonial no justificado que se le endilgaba, conforme lo previsto en el artículo 18, literal f), de la ley 11.683.

A su vez, en orden a la repercusión del incremento patrimonial no justificado en lo concerniente al IVA, esto es, en cuanto a las ventas omitidas, teniendo en cuenta el trabajo de inspección y fiscalización llevado a cabo, entendió razonablemente sostenible la posición del Fisco Nacional, máxime ante la falta de pruebas en contrario producidas por el apelante.

En este aspecto, sostuvo que, en tanto el Fisco Nacional sustentó el ajuste en la comprobación de un incremento patrimonial, lucía válida la presunción aplicada, consagrada en el artículo 18, literal f), de la ley 11.683.

Por último, en lo concerniente a la multa, tuvo por verificada la infracción, en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, sobre la base de entender que la consignación del señor Díaz, en su declaración jurada, de un pasivo ficto, daba cuenta de su incorrección; sumado al hecho que tal accionar ponía en evidencia la deliberada intención de presentar declaraciones juradas engañosas, y que ello se tradujo en una grave incidencia negativa en la determinación de la materia imponible del IVA.



A ello, añadió que, en el caso, se encontraba demostrada la grave incidencia que prescribe el artículo 47 de la ley 11.683, atento a que, por la corrección que debió realizar la inspección actuante, se determinó una diferencia de impuesto tanto en el impuesto a las ganancias como en el IVA; siendo que, las presunciones de que se ha valido el Fisco Nacional, se encontraban debidamente activadas, correspondiendo al señor Díaz demostrar la imposibilidad de que se le pudiera reprochar subjetivamente su proceder, cosa que no ha sucedido en la especie.

Al punto, con referencia a lo declarado por la señora Mora, destacó que el pasivo declarado se encontraba plenamente cancelado, lo que daba cuenta de la intención deliberada de presentar declaraciones juradas engañosas, con su incidencia negativa en la determinación de la materia imponible del IVA.

A su vez, descartó la defensa relacionada a la aplicación de un reproche infraccional sobre la base de una ficción legal, advirtió que la ley 11.683 contiene una disposición en la que establece la derivación cuantitativa de la detección de un pasivo ficticio, ante lo cual, quien pretenda ser excluido de su aplicación, ha de poner en tela de juicio la legalidad de la norma bajo parámetros de constitucionalidad, lo que no ha sucedido en la especie.

Sin perjuicio de ello, en cuanto a la graduación de la multa, advirtió que fue fijada en tres veces el impuesto omitido sin dar mayores explicaciones al respecto, sumado a que la ausencia de antecedentes sumariales; todo lo cual determinaba su reducción al mínimo legal previsto por el artículo 46 de la ley 11.683.

V.- Disconforme con lo resuelto, el señor Díaz [apeló](#), fundando oportunamente su pretensión recursiva (conf. esp. fs. 227 y 229/237 del hipervínculo que antecede).

Destacó encontrarse adherido al régimen de sinceramiento fiscal establecido por la ley 27.260.

Afirmó que lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación carecería de solvencia jurídica y normativa, incurriendo en palmarias contradicciones.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

Refirió que la División Regional de la ex AFIP que dictara los actos motivo de recurso, ante un análogo escenario, decidió en un sentido diametralmente opuesto al suyo, declarando que la única condición exigida por el legislador para gozar de los beneficios del artículo 46 de la ley 27.260 resultaba ser que, al 31/12/2015 el contribuyente hubiera declarado y/o exteriorizado la totalidad de los bienes y tenencias.

Consideró que hubiera correspondido extenderle la interpretación realizada por la ex AFIP ante un supuesto idéntico.

Explicó que no se trataría de otros ingresos no declarados, sino de los mismos ingresos bajo el ropaje de pasivos ficticios.

Postuló que la presunción seguida por el Fisco Nacional, se encontraría en palmaria contradicción con lo normado por el artículo 46, literal a), de la ley 27.260.

Advirtió que el pronunciamiento recurrido, de ser convalidado, negaba el beneficio que acuerda el artículo 46 de la ley 27.260 para cualquier supuesto de incremento patrimonial no justificado.

Al punto, explicó que, sostener que los bienes exteriorizados debieron ser adquiridos con otros ingresos no declarados solo reposaría en una construcción antojadiza, que sospecha de la existencia de otro incremento patrimonial, más allá de los ingresos ajustados.

Citó jurisprudencia, en su entendimiento, favorable a su postura.

En función de lo así referido, el señor Díaz solicitó que fuera revocado el pronunciamiento apelado y, en consecuencia, fuera dejado sin efecto el ajuste fiscal resultante de los actos motivo de revisión.

Luego, en lo concerniente a la multa, solicitó su revocación, atento a verificarse una contradicción al tener por acreditada la conducta dolosa sobre la base de la presunción prevista en el artículo 18, literal f), de la ley 11.683, es decir, sin certeza en torno a la omisión achacada ni en lo que hace al monto.

Al respecto, hizo alusión a lo normado por instrucción general ex AFIP 6/2007.



Asimismo, siempre en lo que a la multa refiere, resaltó que, cuanto menos, se habría verificado un error excusable; ello de conformidad con lo normado por el artículo 50 de la ley 11.683.

Manifestó que ni las resoluciones determinativas ni el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación mencionaban la existencia de un solo hecho ajeno a la presunción sobre cuya base se practicó el ajuste que permitiera hablar de un comportamiento doloso de su parte.

Advirtió que por la resolución bajo revisión se habría reconocido que en la base del cálculo de la multa se añadió un 10% a título de ficción legal del artículo 18, literal, f), de la ley 11.683, no obstante lo cual, sin explicación alguna al respecto entiende que sobre ese porcentual también existió una omisión dolosa.

Finalmente, atento al tiempo transcurrido desde que habría ocurrido el hecho infraccional (once años), solicitó que, en resguardo de su derecho de defensa y dando plena vigencia a la garantía a ser juzgado en un plazo razonable, se declarara extinta la potestad sancionadora del Fisco Nacional.

Por lo expuesto, el señor Díaz solicitó que se revocara el pronunciamiento dictado por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, fueran dejadas sin efecto las resoluciones DV RRTU 104/2017 y 103/2017, o, bien, cuanto menos, atendiendo al planteo complementario, fuera dejado sin efecto el reproche infraccional recibido.

Dicha presentación mereció [réplica](#) del Fisco Nacional (conf. esp. fs. 292/304 del expediente judicial en soporte papel que se tiene a la vista).

VI.- Por [auto](#) del 11/6/2025 fueron regulados los honorarios de los profesionales actuantes en defensa del Fisco Nacional, no siendo motivo de recurso alguno (conf. esp. fs. 218/219 del hipervínculo que antecede).

VII.- Ante todo, cuadra precisar la plataforma fáctica del caso, que -por cierto- no se encuentra controvertida; según la cual, el señor Díaz, estando anoticiado de la fiscalización que se encontraba en curso respecto de su persona -en el marco de la cual, la autoridad





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

administrativa actuante hizo foco en dos pasivos que declaró tener con Campo Alegre SA y con la señora Romina Natalia Mora-, se acogió el 7/12/2016 al régimen de sinceramiento fiscal establecido por ley 27.260; exteriorizando un crédito por la suma de \$800.000, contraído con la firma Difer Energía SRL, empresa dedicada a la comercialización de artículos de limpieza y perfumería de la cual era socio, ingresando al efecto \$40.000.

Sobre la base de tal acogimiento, en el marco de las actuaciones seguidas, solicitó gozar de los beneficios establecidos en el artículo 46 de la ley 27.260.

En este contexto, sin perjuicio de lo argumentado por el señor Díaz, el Fisco Nacional, entendiendo que el contribuyente no se encontraba alcanzado en lo que hace a la mencionada “exteriorización” por los beneficios establecidos por la ley 27.260 (básicamente por considerar que la liberación sólo podría haber operado respecto de los ingresos omitidos con los cuales se adquirieron los bienes que exteriorizó a través del blanqueo y no respecto del incremento patrimonial original), dictó las resoluciones DV RRTU 103/2017 y 104/2017, por medio de las cuales, según se explicara en los Considerandos I y II de la presente, practicó determinaciones de oficio, sobre base presunta, respecto del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2014, así como también respecto del IVA por los períodos mayo a diciembre de 2014; y, como consecuencia de ello, estableciendo sumas a abonar por dichos tributos, por las que el contribuyente fue intimado de pago con más intereses y, en lo que hace al IVA, la aplicación de una multa.

Al respecto, el señor Díaz insiste en que, por haberse acogido al régimen establecido por ley 27.260, tenía derecho a gozar de los beneficios previstos en el artículo 46 de la ley 27.260 respecto del ajuste formulado por el Fisco Nacional respecto del IVA y del impuesto a las ganancias, por las implicancias del incremento patrimonial no justificado con origen en los pasivos ficticios.

VIII.- Sentado ello, cuadra referir que la ley [27.260](#) dispuso, en el Título I del Libro II, un sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior.



Dicha norma, previó un régimen de sinceramiento fiscal, de carácter voluntario, respecto de la tenencia de bienes, con el que se pretendió incorporar al circuito económico bienes no declarados.

El régimen se encontraba dirigido a las personas humanas, sucesiones indivisas y sujetos comprendidos en el artículo 49 de la ley 20.628, que regula el impuesto a las ganancias, domiciliadas, residentes -conforme los términos del capítulo I, Título IX de la dicha citada-, que estuvieran establecidas o constituidas en el país al 31/12/2015, inscriptas o no ante la ex AFIP, permitiendo la declaración de la tenencia de bienes en el país y en el exterior, bajo determinadas condiciones, desde la entrada en vigencia del precepto normativo bajo referencia y hasta el 31/3/2017, inclusive (conf. esp. artículo 36 de la ley 27.260).

En caso de dar cumplimiento a los recaudos normativamente previstos, en cuanto aquí interesa resaltar, el ordenamiento dispuso, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído -lo mantengan o no en su patrimonio- con anterioridad al último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/2015 y no lo hubieren declarado, los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados (conf. artículo 85 de la ley 27.260):

-no estar sujetos a lo dispuesto por el artículo 18, literal f), de la ley 11.683, respecto a las tenencias declaradas (conf. artículo 46, literal a), de la ley 27.260);

-quedar liberados de toda acción civil y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas generadas (conf. artículo 46, literal b), de la ley 27.260);

-quedar liberados del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes y tenencias de moneda declarados en forma voluntaria y excepcional, de acuerdo con las siguientes disposiciones (conf. artículo 46, literal c), de la ley 27.260):

*impuestos a las ganancias, a las salidas no documentadas, a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas y sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

otras operatorias, respecto del monto de la materia neta imponible del impuesto que corresponda, por el equivalente en pesos de la tenencia de moneda local, extranjera y demás bienes que se declaren;

*impuestos internos e IVA;

*el impuesto a la ganancia mínima presunta y sobre los bienes personales y de 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; y

*los impuestos citados en los incisos precedentes que se pudieran adeudar por los períodos fiscales anteriores al que cierra el 31 de diciembre de 2015, por los bienes declarados conforme lo previsto en el artículo 38 de la presente ley.

Complementariamente, por este mismo artículo 46 bajo reseña, se acordó para los sujetos que declararan voluntaria y excepcionalmente los bienes y/o tenencias que poseyeran al 31/12/2015, sumados a los que hubieren declarado con anterioridad a la vigencia de la presente ley, los beneficios previstos en los literales anteriores, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad a dicha fecha y no lo hubieren declarado.

Ahora bien, en caso que el Fisco Nacional detectara cualquier bien o tenencia que les correspondiera a los mencionados sujetos, a la fecha de preexistencia de los bienes, que no hubiera sido declarado mediante el sistema del presente Título ni con anterioridad, privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria y excepcional de los beneficios indicados en el párrafo precedente (conf. artículo 46, anteúltimo párrafo, de la ley 27.260).

Al respecto el artículo 32 de la resolución general AFIP [3919/2016](#) aclara que el beneficio tratado aplica a aquellos bienes y tenencias no declarados que, por haberse consumido, dispuesto, o por cualquier otro motivo, no se mantengan en el patrimonio a la fecha de preexistencia.

A ello, añádase que el decreto [895/2016](#) especificó lo relativo a los beneficios de quienes confirmaban datos, en los términos del artículo 85 de la ley y en su artículo 24 estableció qué debía entenderse



por tenencias y bienes no declarados que podían dar lugar a la pérdida de beneficios, tanto para el que se acogiera al régimen de exteriorización como para aquél que sólo confirmara datos, y explicó que, a los fines del artículo 46, literal d), y del artículo 85 de la ley 27.260, se entenderá por tenencias y/o bienes no declarados aquéllos que no hubieran sido incorporados por los contribuyentes en sus declaraciones juradas presentadas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Por tanto, los bienes objeto del blanqueo establecido por el Título I del Libro II de la ley 27.260 resultan ser aquellos que no se encontraban incorporados la estructura patrimonial del contribuyente al día de la vigencia del respectivo régimen, es decir a los bienes del país o del exterior que no hubieran sido declarados en la estructura formal de los tributos nacionales (conf. Sala IV del Fuero, en autos CAF21.331/2023 “*Amico, Marcos Gustavo (TF 48.308-I y Acum.) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*”, [resol.](#) del 26/10/2023).

En cuanto a los beneficios previstos en la ley 27.260, es dable señalar que, en su artículo 85, el legislador hizo expresa su voluntad de otorgar un favor fiscal a los que tuvieran bienes que exteriorizar al 31/12/2015 y presentaran la declaración jurada confirmatoria de datos, haciéndolos gozar de los beneficios contemplados en el artículo 46 por cualquier bien o tenencia que hubieran poseído -lo mantuvieran o no- en su patrimonio con anterioridad al último ejercicio fiscal cerrado al 31/12/2015 y no lo hubiesen declarado.

IX.- Tomando especialmente en cuenta el régimen descripto, ha de señalarse que los ajustes practicados, motivo de recurso, respondieron -en definitiva- a la objeción fiscal a dos pasivos declarados por el señor Díaz (deudas declaradas respecto de Campo Alegre SA y de la señora Mora), que, como consecuencia de las tareas de campo llevadas a cabo, revelarían un incremento patrimonial no justificado que, según lo normado por el artículo 18, literal f), de la ley 11.683, determinaría ganancia neta y ventas omitidas cuya liquidación determinaría un saldo a favor del Fisco Nacional de \$693.984,85 en lo concerniente al impuesto a las ganancias y de \$266.294,44 en lo que respecta al IVA.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

El señor Díaz, sostiene que los ajustes practicados e impugnados resultarían improcedentes puesto que, atento haberse acogido al sinceramiento fiscal establecido por ley 27.260, respecto de un monto total de \$800.000 (conf. fs. 76/80 de las actuaciones administrativas que se tienen a la vista en soporte papel), que habría prestado a la firma Difer Energía SRL de la cual es socio, tiene derecho a gozar de los beneficios establecidos en el artículo 46 de dicho régimen, que impedirían fiscalizaciones y reclamos tributarios como los que fueran seguidos a su respecto.

Al respecto, en línea con lo resuelto por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, examinados los antecedentes del caso, y sin perjuicio del intento recursivo expuesto por el contribuyente, tomando debida razón del incremento patrimonial por el que se acogiera al régimen establecido por ley 27.260 y abonara un impuesto especial de \$40.000, es conclusión de este Tribunal, que el contribuyente no se encuentra alcanzado por los beneficios previstos en el artículo 46 de dicha norma a efectos de excluirse de los ajustes fiscales determinados en las resoluciones DV RRTU 103/2017 y 104/2017.

Es que, partiendo del razonamiento seguido por el señor Díaz (según el cual existiría una directa vinculación entre los pasivos impugnados y la suma de \$800.000 que habría prestado a la firma de la cual fuera socio, de modo que los ajustes practicados sobre la base de un incremento patrimonial con asiento en tal impugnación, resultarían improcedentes por la inmunidad establecida en el régimen bajo referencia), resulta claro que tal activo, por el cual se acogiera al sinceramiento fiscal establecido por ley 27.260 -bien que bajo un signo y figura distintos-, ya se encontraba incorporado en su estructura patrimonial, declarada al Fisco Nacional, lo cual luce como un factor dirimente que excluye al contribuyente de los beneficios establecidos en el artículo 46 de la norma bajo examen.

En efecto, el ya referido sinceramiento efectuado respecto de la suma de \$800.000, veda al señor Díaz de hacer uso de los beneficios previstos en el artículo 46 de la ley 27.260 a efectos de invalidar los ajustes fiscales practicados en lo que respecta al impuesto a las ganancias por el período fiscal 2014 y en cuanto al IVA por los períodos mayo a diciembre de 2014.



En igual sentido, sin perjuicio de las particularidades propias de cada caso, se ha pronunciado la Sala IV del Fuero, en autos CAF41.578/2023 “*Casa Caliendo de Caliendo Gastón Enrique y Caliendo Carmelo Andrés SH (TF 69620307-I) y otros c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*”, [resol.](#) del 9/4/2024).

A mayor abundamiento, en consonancia con lo que se viene explicando, cuadra referir que el régimen de sinceramiento fiscal previsto en la ley 27.260 tuvo como objetivo brindar a los contribuyentes diferentes posibilidades de “blanquear” o “regularizar” bienes que no fueron oportunamente exteriorizados en las correspondientes declaraciones juradas presentadas ante la administración fiscal. Dicho sinceramiento, exige una declaración que comprenda todo el capital no declarado a fin de gozar los beneficios fiscales allí establecidos; por manera que, para gozar de los beneficios fiscales allí previstos, es necesario que en la declaración jurada voluntaria y excepcional prevista en el régimen de sinceramiento se exterioricen bienes preexistentes y ocultos del control de la administración fiscal (conf. Sala I del Fuero, en autos CAF12.446/2020 “*Donto SA c/EN - AFIP s/proceso de conocimiento*”, [resol.](#) del 12/5/2026); lo que, según se viene explicando, no aconteció en la especie.

Una interpretación en el sentido propiciado por el señor Díaz, llevaría -indefectiblemente- a ampliar los beneficios fiscales previstos en la ley 27.260 a situaciones que no fueron contempladas por la ley, lo cual tratándose de un régimen de excepción que exige una interpretación estricta de sus preceptos, resulta claramente improcedente.

Sobre la base de las consideraciones hasta aquí expuestas, es que corresponde rechazar la aplicación de los beneficios y liberaciones previstas en la ley 27.260.

X.- A todo evento, se añade que la decisión que, en sede administrativa, la misma Dirección de la ex AFIP pudo adoptar, ante un supuesto fáctico que alega el recurrente sería análogo al presente, en modo alguno tiene aptitud ni injerencia suficiente para justificar el reconocimiento por parte de este Tribunal del derecho al beneficio reclamado, conforme lo normado por el artículo 46 de la ley 27.260; a





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

cuyos efectos cuadra estar a lo referido en el Considerando que antecede.

XI.- A esta altura, ha de advertirse que el recurrente no formuló agravio alguno en orden a la procedencia del ajuste fiscal en sí, resultante de las resoluciones DV RRTU 103/2017 y 104/2017, tanto en lo que respecta al impuesto a las ganancias como en lo que hace al IVA; de modo que ha de estarse, en este aspecto, a lo decidido por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación.

XII.- Luego, acerca de la pretendida extinción de la potestad sancionadora del Fisco Nacional, debe señalarse que dicha garantía se encuentra prevista para causas de naturaleza penal o vinculada a sanciones administrativas, no así en casos en que se encuentra asimismo en discusión la determinación de un tributo, tal como fue formulado el planteo en esta causa; encontrándose la cuestión infraccional subordinada al reclamo impositivo.

En este sentido, se ha pronunciado esta Sala, en autos CAF39.800/2019 “Yacylec SA c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, [resol.](#) del 22/11/2023 y CAF36.990/2023 “Compañía Hotelera Cuyana SA (TF 32874-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, [resol.](#) del 19/12/2023; entre otros.

En esas oportunidades se destacó que el principio del plazo razonable de duración de los procesos, fue concebido para ser aplicado en cuestiones relativas a la materia penal, tal como resulta de los términos en que se encuentra concebido en el artículo 8° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; y que si bien fue aplicado a los procedimientos infraccionales (conf. CSJN, *Fallos*, 335:1126 y 334:1264; entre otros), en la medida en que, tal como en la especie, se discute la procedencia de un asunto netamente tributario, con el consiguiente reclamo sancionatorio, resulta improcedente su directa aplicación en la especie.

Sin perjuicio de ello, examinados los antecedentes del caso, no se advierte la configuración de un retardo relevante y perjudicial para el particular exclusivamente imputable a las instancias anteriores



que, eventualmente, justifique la aplicación del instituto bajo examen (conf. Sala IV del Fuero, en autos 17.330/2024 “*Alba Compañía Argentina de Seguros SA (TF 35.612-A) c/DGA s/recurso directo de organismo externo*”, [resol.](#) del 29/10/2024).

Lo dicho basta para desestimar el agravio vertido en lo que al punto refiere.

XIII.- Resta abocarse a los agravios vertidos en orden a la multa aplicada al señor Díaz respecto del IVA.

A esos fines, cuadra recordar que el artículo 46 de la ley 11.683 contempla la figura de la defraudación fiscal, cuya aplicación, básicamente, se encuentra supeditada a la verificación de la realización del tipo objetivo, la inexistencia de causales de justificación, que el sujeto en cuestión sea imputable y que se compruebe en forma directa la presencia de dolo en su accionar.

Así, quien mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas -ya sea por acción u omisión- defraudara al Fisco Nacional, será reprimido con multa de dos hasta seis veces el importe del tributo evadido.

Como puede advertirse, se sanciona una conducta dolosa y deliberada, que se concreta cuando, a través del ardid o engaño, se presentan declaraciones o liquidaciones que perjudican al Estado Nacional con un ingreso tributario menor al que hubiera correspondido (conf. Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, “*Procedimiento Tributario, Ley 11.683 -Decreto 618 -618/97*”, La Ley, Buenos Aires, 7º edición actualizada, 2011, página 354, concepto recientemente reproducido de modo sustancialmente similar en: Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, “*Procedimiento Tributario, Ley 11.683 -Decreto 618 -618/97*”, editorial Errepar, Buenos Aires, 2025, página 426, y esta Sala, en autos 40.325/2013 “*Calera Olazábal SRL c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*”, [resol.](#) del 12/12/2013 y sus citas; entre otros).

En concreto, en alusión a la secuencia que caracteriza al obrar fraudulento que subyace en el artículo 46 transcripto, téngase presente que la configuración del ilícito tipificado en este precepto requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

siguientes elementos: la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito, un error de la víctima del ilícito y la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito (conf. esta Sala, en autos 71.679/2022 *“El Molino SRL (TF 37821-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 12/7/2024 y sus citas; entre muchos otros).

Sobre el punto, en lo concerniente a la caracterización de la trasgresión, el Alto Tribunal ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien resulte culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (conf. CSJN, *Fallos*, 271:297; entre otros).

Por tanto, partiendo de la consideración según la cual no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que se subsume en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal vigente (conf. CSJN, *Fallos*, 278:266, entre otros).

A ello, retomando cuestiones previamente abordadas, añádase que, de acuerdo al texto del artículo 46 de la ley 11.683, la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio, de un engaño, de una conducta dirigida a evadir el tributo y evitar las consecuencias sancionatorias (conf. esta Sala, en autos 38.809/2013 *“Caligari Pericles (TF 34.520-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”*, [resol.](#) del 3/12/2013 y su cita; entre otros).

En paralelo a ello, el ordenamiento tributario a nivel nacional también contempla la infracción de naturaleza culposa.

En efecto, según el artículo 45 de la ley 11.683 será sancionado con una multa del 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas (conf. su literal a); actuar como agentes de retención o percepción (conf. su literal b); y el pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros



instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas (conf. su literal c).

Finalmente, en esta reseña normativa, agréguese que el artículo 47 de la ley 11.683, contempla seis supuestos que a entender del legislador habilitan a presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, admitiendo prueba en contrario; siendo que, en el caso, fueron aludidos los primeros tres a los fines de justificar la procedencia del reproche infraccional en los términos del artículo 46 de la ley procedimental bajo referencia.

Ahora bien, en cuanto a la aplicación de estas presunciones, es menester observar que, cuando se trata de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco Nacional, como ocurre con la figura en el artículo 46 de la ley 11.683, ha de tenerse presente que no es posible hacer uso de las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, para presumir -y tener de ese modo por probada- la existencia de esa conducta dolosa, sino que tal extremo debe acreditarse con otros elementos de prueba (conf. CSJN, en autos *“Causa Elen-Valmi de Claret y Garelló”*, registrado en *Fallos*, 322:519; y *“Montenegro Hermanos SA”*, registrado en *Fallos*, 323:2172).

Así, en la especie, en la medida en que, el ajuste fiscal respecto del IVA se apoyó en la presunción prevista en el artículo 18, literal f), de la ley 11.683 y, sobre dicho escenario, a efectos de aplicar el reproche infraccional doloso previsto en el artículo 46 de la ley procedimental fiscal, por el acto impugnado la autoridad administrativa actuante hizo uso, sin mayor referencia a otros extremos, a la presunción establecida en el artículo 47, literales a) y b), del mismo código de rito, por aplicación de la doctrina que se acaba de enunciar, es que, la sanción luce inadecuada.

Ante este escenario, ante la posibilidad de reencuadrar la conducta fiscalizada en la infracción descripta en el artículo 45 de la ley 11.683, en tanto concurren los presupuestos previstos para su configuración (conf., *mutatis mutandi*, Sala I del Fuero, en autos CAF29.452/2014 *“Instituto del Seguro de Misiones SA c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”*, resol. del 21/12/2015 y en autos *“Torres, Osvaldo Alberto (TF 23411-I) c/DGI”*,





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

resol. del 5/9/2013; y Sala IV del Fuero, en autos *"Ferretería y Cereales SRL c/DGI"*, resol. del 7/3/2006); dada la debida implicancia a los hechos que motivaron el ajuste practicado al señor Díaz en lo atinente al IVA, teniendo en miras la imposibilidad de acudir al método presuntivo a efectos de tener por corroborado el dolo, dada la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas en los períodos fiscales antes mencionados, sumado a la inexistencia de error excusable válidamente considerable (básicamente por no haber demostrado el contribuyente haber tenido un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, ni un actuar prudente), es que, en el caso, corresponde adecuar el reproche infraccional.

Por tanto, dando debido alcance a los factores que han de considerarse al efecto, según se viene explicando a lo largo de la presente, sobre la base de los extremos propios del caso, que resultan de los Considerandos que anteceden, corresponde adecuar la multa a aplicar al señor Díaz dispuesta por DV RRTU 103/2017, bajo la figura consagrada en el artículo 45 de la ley 11.683, que ha de ser graduada en la suma equivalente al gravamen omitido.

XIV.- Lo hasta aquí expuesto determina la admisión del recurso intentado por el señor Díaz únicamente en lo que hace al aspecto infraccional, siendo desestimado en lo restante; lo que determina por un lado la confirmación del pronunciamiento dictado por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto a los ajustes fiscales refiere, y por el otro, el reencuadre del reproche infraccional, del previsto en el artículo 46 de la ley 11.683, al establecido en el artículo 45 de dicho código de rito.

XV.- Finalmente, la debida adecuación de la distribución de las costas al resultado final del proceso, dando plena vigencia al principio general rector en la materia, a efectos de reflejar el resultado final del proceso, determina que las vinculadas tanto a la actividad desplegada por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, así como por ante esta instancia judicial, queden en un 90% a cargo del señor Díaz y en el restante 10% a cargo del Fisco Nacional (conf. artículos 68, 71 y 279, ambos del CPCCN y artículo 184 de la ley 11.683).



XVI.- Atento lo resuelto precedentemente, corresponde que la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación ajuste los honorarios concernientes a dicha instancia, a lo aquí decidido.

En consecuencia, el Tribunal **RESUELVE**:

1°) admitir parcialmente el recurso intentado por el señor Díaz, confirmar, salvo en lo que respecta a la multa aplicada en lo que hace al IVA, el pronunciamiento del 15/5/2025.

Ello, determina la confirmación de las resoluciones DV RRTU 103/2017 y 104/2017 en cuanto al ajuste fiscal y la adecuación de la multa aplicada en lo que respecta al IVA, cuyo reencuadre se dispone conforme lo dispuesto en el Considerando XIII de la presente; y

2°) adecuar la distribución de las costas relativas a la actuación desplegada ante el Tribunal Fiscal de la Nación y fijar las correspondientes a esta instancia judicial, ello conforme lo dispuesto en el Considerando XIV.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, gírese a la instancia de origen.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MÁRQUEZ

MARÍA CLAUDIA CAPUTI