República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-108776627-APN-VOCIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 30 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA Expte. 27.021-I CM SA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación), Claudio E. Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Daniel A. Martín (Vocal Subrogante de la 9° Nominación), para resolver en el expediente **N°27.021-I**, caratulado **“CM S.A. s/recurso de apelación”**.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 8/11 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el día 23/11/2005, en el marco del sumario N°DJSM/678/2005 por el Jefe de la División Jurídica de la Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI, en virtud de la cual se resuelve aplicar una multa en el Impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales enero a noviembre de 2002, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la ley 11.683, entonces vigente (to. en 1998 y sus modificaciones), más la reducción a un tercio del mínimo legal prevista en el art. 49 de dicho ordenamiento.

Que, en su escrito recursivo, la actora señala que para la configuración del ilícito de defraudación o evasión fiscal se requiere de la presencia del elemento subjetivo que, en el caso de autos no se verifica, según sus palabras.

Que reconoce que incurrió en una severa negligencia que merece sanción, conforme sus dichos, pero en modo alguno puede ser asimilada a una conducta dolosa. En este sentido, advierte que aun cuando se admita que el aspecto material del ilícito defraudatorio se encuentra configurado en razón del perjuicio fiscal sufrido como consecuencia de las presentaciones de declaraciones juradas que encuadran en las presunciones establecidas en los incs a) y b) del art. 47, es incuestionable que tales declaraciones carecen de aptitud e idoneidad para generar un engaño y no exteriorizan una voluntad maliciosa.

Que advierte que el ente fiscal no ha probado que su parte tuvo intención expresa de defraudar a la hacienda pública.

Finalmente, ofrece prueba documental, pericial contable y testimonial (esta última rechazada a fs.31, punto b), hace reserva del caso federal y peticiona se revoque la sanción recurrida.

II.- Que a fs.22/27 vta. el Fisco contesta el traslado del recurso interpuesto, solicitando el rechazo en todas sus partes, con

costas, por las razones de hecho y de derecho que expone.

III.- Que a fs. 67 la actora solicitó la condonación de la sanción controvertida en autos por aplicación de los dispuesto por los arts. 4, inc. a) y 6 de la ley 26.476. En atención a ello, se requirió a las partes que informen a este Tribunal si el impuesto que dio lugar a la multa apelada fue ingresado por la recurrente. El organismo fiscal respondió a fs. 69 que la contribuyente, si bien se acogió al Régimen de Asistencia Financiera Ampliado el día 27/12/2004 —reformulado el 29/07/2005— en el que incluyó la deuda correspondiente al impuesto y periodos apelados, los planes caducaron quedando impagas las obligaciones mencionadas. Por otra parte, a fs. 114 agregó que las diferencias no abonadas fueron intimadas y luego reclamadas en la boleta de deuda N°100/40600/30/2008 y los montos exigidos judicialmente no se encontraban pagados. A fs. 129 acompañó la sentencia donde se declaró expedita la vía de ejecución e informó que se encontraba firme. A su vez, a fs. 134 y 145 manifestó que la deuda continuaba impaga y que no le correspondían a la recurrente los beneficios de la ley 27.260.

Que similar requerimiento se realizó a fs. 154 a efectos de examinar si le correspondían lo beneficios dispuestos por la ley 27.541 y sus modificaciones, contestando el Fisco a fs. 164 que aún se encuentra sin cancelar la deuda.

Que en atención a lo expuesto precedentemente y dado que la actora no ha contestado las intimaciones ni traslados que le fueran conferidos respecto de las manifestaciones realizadas por el ente fiscal —vide 68, 70, 76, 116, 135,138, 141, 147 y 154—, cabe resolver sobre la procedencia de la sanción aplicada.

IV.- Que del Informe de Inspección obrante a fs.68/73 de los antecedentes administrativos, surge que el organismo fiscal realizó un relevamiento formal de las declaraciones juradas del IVA presentadas por la contribuyente al momento de la fiscalización, observando que las últimas doce presentadas correspondían a los periodos fiscales abril de 2002 a marzo de 2003 y que las mismas habían sido presentadas en cero sin consignar débitos ni créditos fiscales. Por esta razón, realizó el relevamiento de los registros IVA Ventas e IVA Compras de la firma a efectos de poder determinar los montos de débito y crédito fiscal que correspondía consignar en las declaraciones juradas respectivas. Una vez determinados dichos importes y las retenciones y/o percepciones de IVA sufridas por la recurrente, se proyectaron las declaraciones juradas, poniendo esto en conocimiento a la actora la que procedió a conformar la pretensión fiscal mediante presentación de nuevas declaraciones juradas de los periodos citados y procedió a rectificar voluntariamente las correspondientes a los periodos enero a marzo de 2002.

Que el artículo 46 de la Ley No 11.683 (t.o. 1998 y mod.), entonces vigente, disponía que *“El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido”*.

Que, no resulta ocioso advertir que la previsión legal contenida en el artículo 13 de la Ley No 11.683 señala que *"la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad."*

Que, en el caso, no se discute que el contribuyente conformó el ajuste fiscal y presentó las declaraciones juradas rectificativas (elemento objetivo), quedando de este modo comprometida su responsabilidad por la inexactitud de sus declaraciones, en la medida en que la conformidad otorgada implica reconocer que las declaraciones juradas primitivas no se correspondían con la realidad impositiva (Cámara Contencioso Administrativo Federal Sala III, Expte. N°. 36595/2012 “Parras y Gamero Juan (TF 34197-I) C/DGI”, del 13/02/2013; N° 28216/2013, “Transportes Trans Sur SRL (TF 27198-I) c/ DGI”, del 29/11/2013 y N° 65666/2015, “Perales Aguiar SA TF 39601-I c/ DGI”, del 8/11/2016.

Que, con respecto al elemento subjetivo del ilícito, se ha interpretado que para su configuración se requiere no sólo la intención (dolo) de evadir el pago del impuesto, sino que también se exige un plus representado por la existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del ilícito con el objeto de generar un error en la víctima del mismo. No toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un supuesto de defraudación fiscal sino sólo aquella evasión que va acompañada de un artificio dirigido a evadir el tributo (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, "Depetris Lelio C. y Depetris Marcelo C SH (TF 24.412-I)", Expte. 26.495/06, sentencia del 11/03/08).

Que las presunciones establecidas en el art. 47 de la Ley N° 11.683 admiten prueba en contrario y en tal sentido corresponde a la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador. Por su parte, dicho artículo consagra que *"Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) 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, y b) 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."*

Que la recurrente sólo se limitó a ofrecer como prueba documental los antecedentes de la causa y solicitó informe pericial, el cual se encuentra producido a fs. 48/53 (impugnado por la actora a fs.56/56 vta.). Éste no arrojó elementos que desvirtúen las presunciones mencionadas en el párrafo precedente. Por lo que, en este sentido, se verifica que la recurrente no acompañó los elementos probatorios suficientes que permitan acceder al convencimiento de que la misma ha procedido conforme a derecho, sino que, por el contrario, las irregularidades pueden considerarse como maniobras tendientes a ocultar al Fisco Nacional la verdadera magnitud de la operatoria comercial que lleva a cabo.

En otro orden, es necesario destacar que el contribuyente ha aceptado el criterio fiscal, mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas en razón de la actividad verificadora y fiscalizadora del ente recaudador y, en definitiva, no ha aportado prueba conducente que permita eximirla de responsabilidad por sus acciones.

Que por las consideraciones expuestas corresponde rechazar el pretendido reencuadre de la conducta en la figura omisiva prevista en el art. 45 de la ley 11.683, ello por cuanto, la presunción de dolo contemplada en el art. 47, no fue debidamente desvirtuada sino consumada mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas (débitos y créditos fiscales en cero) quedando descartada en consecuencia la aplicación de una figura culposa por un actuar negligente, tal y como pretende la actora en sus agravios.

Que, en virtud de las circunstancias expuestas, corresponde confirmar la multa apelada, con costas.

V.- Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por su actuación en autos en la suma de $52.510 (Pesos cincuenta y dos mil quinientos diez) por el patrocinio letrado y de $21.004 (Pesos veintiún mil cuatro) por la representación procesal, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por los mismos en las etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley Nº 21.839, modificada por la Ley Nº 24.432.

Regular los honorarios del Dr. Luis Alfredo Picarel, por su actuación como perito contador designado a propuesta del Fisco en la suma de $21.004 (Pesos veintiún mil cuatro), los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por el mismo en las etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA. -

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos y a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

II.- Teniendo en consideración que el organismo recaudador encuadra la multa apelada en el artículo 46 de la ley 11.683 y que las infracciones tributarias poseen una indiscutida naturaleza penal , debe analizarse si en el caso de autos se han configurado los elementos del tipo penal y el proceder doloso.

Que en lo atinente a la conducta de la actora, se han receptado las presunciones del art. 47, incisos a) y b) de la ley 11.683 (vigente a la fecha de comisión de la sanción) que disponen: "Se *presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: ..a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11;…b) 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…"*

III.- Que en cuanto al elemento objetivo, la suscripta entiende que con los elementos obrantes en autos, desarrollados por la vocalía instructora en el considerando IV, ha quedado debidamente acreditado.

Resulta necesario destacar que la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no ha logrado desvirtuar a través de la prueba producida la aludida falta de intencionalidad dolosa al presentar las declaraciones juradas del gravamen y periodos cuestionados en 0, más allá de los antecedentes administrativos en poder de la contraria, limitándose a aducir la falta de intención de defraudar, que por sí solo no permite justificar su accionar.

En tal sentido, teniendo en consideración las inexactitudes de la declaración jurada original puestas de manifiesto como consecuencia de la inspección iniciada, le incumbe a dicha parte la carga de acreditar que aquélla *"… había sido la consecuencia de una omisión imputable a su parte a título de mera negligencia"… "porque … si bien es cierto que no cabe admitir la existencia de responsabilidad de índole penal sin culpa, no es menos exacto tampoco que una vez que una persona ha cometido un hecho que encuadra en la descripción de conducta sancionada por la ley , su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de la excusa admitida por el derecho penal vigente"*. (Wekser, Marcelo A- CNACAF Sala V 23-6-15).

Por otra parte, es dable sostener que de no ser por el ejercicio de las facultades de verificación del organismo fiscal, la conducta del actor hubiese probablemente pasado desapercibida (conf. Sala I en "Mapri Distribuidora SRL" 7-3-2013 y "Refinadora Neuquina S.A." 23-12-15).

En virtud de lo expuesto, la sanción aplicada en los términos de los arts. 46 y 47 inc. a) y b) de la ley procedimental , ha sido adecuadamente encuadrada y ponderada, razón por la cual corresponde su confirmación, con costas.

IV.- Que en relación con la regulación de honorarios a los profesionales del Fisco Nacional, se procede aplicando las pautas emergentes de la ley 21.839 y su modificación, toda vez que los trabajos efectuados por los profesionales intervinientes por el fisco nacional fueron realizados íntegramente con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.423. Asimismo, en el caso resulta necesario apartarse de las escalas legales, a fin de arribar a una solución justa y mesurada, acorde a las circunstancias de cada caso. ("C.S.J.N. Cia. Financiera Argentina", sentencia del 2-3-2016, entre muchas otras).

V.- Por ello, procede regular en la suma de $13.526 (pesos trece mil quinientos veintiséis) los honorarios de la Dra. Margarita Skodnik por su actuación como co-apoderada, en la suma de $33.816 (pesos treinta y tres mil ochocientos dieciséis) los del Dr. Horacio Luis Martiré por su tarea como co-patrocinante, y en la suma de $47.342 (pesos cuarenta y siete mil trescientos cuarenta y dos) los honorarios del Dr. Sergio Cerdan por su labor en el doble carácter de co-apoderado y co-patrocinante teniendo en consideración la labor profesional desarrollada, la etapa procesal cumplida y demás pautas de la ley 21.839.

VI.- Regular los honorarios del perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional, Dr. Luis Alfredo Picarel, en la suma de $ 27.052 (pesos veintisiete mil cincuenta y dos), en atención a la labor desarrollada en la pericia practicada en autos, conforme pautas emergentes del Decreto-Ley 16.638/57.

VII.- Se deja constancia que la totalidad de los honorarios regulados se encuentran a cargo de la actora y no incluyen el impuesto al valor agregado.

El Dr. Luis dijo:

I.- Que adhiere a los considerandos I a IV del voto del Dr. Martín.

II.- Que sin perjuicio de encontrar escasa la regulación de honorarios efectuada por mis colegas de Sala, a fin de arribar a una mayoría válida al respecto, adhiero a las regulaciones efectuadas por la Dra. Mamillon.

Que en virtud de la votación que antecede, por mayoría **SE RESUELVE:**

1.- Confirmar la multa apelada, con costas.

2.- Regular en la suma de $13.526 (pesos trece mil quinientos veintiséis) los honorarios de la Dra. Margarita Skodnik por su actuación como co-apoderada, en la suma de $33.816 (pesos treinta y tres mil ochocientos dieciséis) los del Dr. Horacio Luis Martiré por su tarea como co-patrocinante, y en la suma de $47.342 (pesos cuarenta y siete mil trescientos cuarenta y dos) los honorarios del Dr. Sergio Cerdan por su labor en el doble carácter de co-apoderado y co-patrocinante teniendo en consideración la labor profesional desarrollada, la etapa procesal cumplida y demás pautas de la ley 21.839.

3.- Regular los honorarios del perito contador designado a propuesta del Fisco Nacional, Dr. Luis Alfredo Picarel, en la suma de $ 27.052 (pesos veintisiete mil cincuenta y dos), en atención a la labor desarrollada en la pericia practicada en autos, conforme pautas emergentes del Decreto-Ley 16.638/57.

4.- Se deja constancia que la totalidad de los honorarios regulados se encuentran a cargo de la actora y no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.30 15:56:17 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Claudio Esteban Luis
Date: 2025.09.30 17:08:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.30 17:58:41 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal Subrogante
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.30 17:58:43 -03:00