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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-117132582-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 21 de Octubre de 2025

Referencia: EX-2023-58251845- -APN-SGAI#TFN, LOTAR S.A., SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación), para resolver el EX-2023-58251845- -APN-SGAI#TFN, caratulado: "**LOTAR S.A. s/ recurso de apelación**".

El Dr. Luis dijo:

I. Que mediante el RE-2023-58247112-APN-SGAI#TFN se interpuso recurso de apelación contra la Res. 711195-2 que aplicó una multa equivalente a 2 veces el impuesto a las ganancias (en adelante IG) defraudado en el ejercicio 2019 (cfme. arts. 46 y 47, incs. "a" y "b", ley 11.683), con la reducción prevista en el art. 49 de dicho cuerpo legal.

La actora planteó en primer lugar la nulidad del acto recurrido por carecer de causa, al no haberse valorado los antecedentes de hecho y de derecho que lo justifican. Asimismo, entendió que el encuadre normativo de la sanción es inaplicable al caso, y que el acta carece de motivación al no fundamentar la aplicación de las presunciones previstas en el art. 47, incs. "a" y "b" de la ley 11.683.

Explicó que a fin de evitar un litigio con el fisco regularizó su situación tributaria y presentó la DDJJ rectificativa del impuesto y ejercicio recurrido, hecho que entendió, no debe incidir en el juzgamiento de su conducta.

Afirmó que no desplegó ningún artilugio que pudiera inducir a error al fisco sobre su real situación tributaria y destacó que colaboró con los inspectores explicando su actividad con la documental que acompañó.

Sostuvo que el fisco no acreditó su intencionalidad engañosa ni la atribución a su persona, por lo que aseveró que no es jurídicamente posible encuadrar su conducta en el art. 46 de la ley 11.683 y calificó de desmedida y desproporcionada la multa aplicada.

Arguyó que la adecuación o inadecuación de los gastos a la actividad comercial que lleva a cabo es una cuestión subjetiva, debido a que las erogaciones en viaje, vestimenta, restaurantes, etcétera, son necesarios —afirmó— para llevar a cabo su actividad comercial y mantener las relaciones sociales que son fundamentales para su actividad.

Destacó que durante la fiscalización acompañó toda la documentación respaldatoria de sus operaciones de compra y venta, así como su información bancaria. Señaló que el fisco no identificó ningún ingreso o movimiento que no esté respaldado por facturas electrónicas debidamente emitidas.

Destacó que no obtuvo ganancias por diferencias de cambio y expuso que el valor de las monedas extranjeras sufre modificaciones por el efecto inflacionario y las constantes devaluaciones de nuestra moneda nacional. Alegó que a partir de los mecanismos de ajuste por inflación se busca evitar la tributación sobre ganancias ficticias.

Solicitó que se reencuadre la sanción impuesta en la figura del art. 45 de la ley 11.683 por cuanto entendió que su conducta constituye un proceder negligente o imprudente sin una intención deliberada de evadir impuestos.

Finalmente, citó jurisprudencia en apoyo de su postura y peticionó que se revoque la resolución apelada, con costas.

II. Que a través del IF-2023-104139743-APN-DTD#JGM el fisco contestó el traslado conferido, acompañó los antecedentes administrativos de la causa (en adelante aa) y solicitó que, oportunamente, se dicte sentencia confirmando la multa impuesta, con costas.

Mediante PV-2024-106517284-APN-VOCVIII#TFN se requirió al fisco que informe si la actora canceló o regularizó la obligación principal que originó la sanción impuesta y se expida respecto de la aplicación al caso de autos de los beneficios dispuestos por la ley 27.743. Mediante IF-2024-127685936-APN-DTD#JGM informó que la obligación correspondiente al IG período 2019 de $1.924.605,49 —base de cálculo de la multa recurrida— no fue cancelada. Mediante PV-2024-130623180-APN-VOCVIII#TFN se corrió traslado a la actora sobre lo informado por el fisco, el que no fue contestado.

III. Que mediante PV-2025-108746062-VOCVIII#TFN se elevaron los autos a conocimiento de la Sala "C" y a través de la PV-2025-112135629-VOCVIII#TFN se pusieron para dictar sentencia.

IV. Que primeramente corresponde señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfme. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

V. Que previo a resolver el fondo del asunto, corresponde tratar el planteo de nulidad formulado por la actora respecto de la resolución apelada por considerarla carente de causa, objeto y motivación, con base en que no posee una valoración adecuada de los antecedentes de hecho y de derecho que

justificaría su dictado; por no sustentarse en los hechos de su conducta el encuadre normativo utilizado y, por carecer de una derivación lógica y omitirse los indicios utilizados para justificar la sanción impuesta, respectivamente.

Ante todo, corresponde tener presente lo dicho por nuestra CSJN en cuanto a que, para la procedencia de una nulidad, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

En este sentido, debe precisarse que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que llevaron al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican su dictado. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su emisión.

Del análisis del acto recurrido, como de las actuaciones seguidas por el ente recaudador, surge que contiene los elementos jurídicos formales y sustanciales (cfme. art. 7°, ley 19.549) y se cumplieron los procedimientos establecidos para su emisión; posibilitándose al contribuyente conocer la pretensión fiscal y elaborar una defensa adecuada, no vislumbrándose que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya existido agravio alguno al derecho de defensa de la apelante. Corresponde destacar que la actora durante las actuaciones administrativas presentó su descargo (v. IF-2023-104109357-APN-DTD#JGM págs. 41/42, aa), precisamente con base en los conceptos ajustados que fueron descriptos en la sustanciación del sumario y que luego conformaron, a su vez, la resolución apelada, por lo que efectuó un ejercicio pleno de su derecho de defensa.

En suma, no se observa que el juez administrativo se haya apartado de las circunstancias de hecho y derecho que fundan la resolución apelada, ni que haya existido agravio alguno al derecho de defensa de la apelante, resultando que el planteo de la actora sólo se basó en una mera discrepancia con el criterio fiscal y que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero que no afecta la validez del acto.

Con relación a las costas, si bien el agravio fue tratado previamente, lo cierto es que no fue articulado por la recurrente como excepción en los términos del art. 171 de la ley 11.683, sino como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener la revocación del mismo, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, no corresponde imposición de costas.

Ello así, corresponde rechazar el planteo de nulidad articulado por la actora.

VI. Que respecto de la cuestión de fondo, de la resolución apelada y de los antecedentes de la causa, especialmente del informe final de inspección (en adelante IFI) que luce agregado en las actuaciones administrativas (v. IF-2023-104109357-APN-DTD#JGM, fs. 5/10, aa), surge que la actividad principal de la recurrente es "Servicios Jurídicos", con cierre de ejercicio en junio de cada año.

El cargo se generó como resultado de la información recabada de la base de datos del fisco donde surgió que la actora computó gastos y deducciones que excedían a los verificados. Asimismo, se dejó asentado que al inicio del IFI registraba presentadas —pero vencidas— las DDJJ del régimen de seguridad social, IVA e IG.

Se compararon los importes de ventas declarados en el IG y éstos, a su vez, con los que surgen de los comprobantes de ventas que la recurrente generó electrónicamente. Así, surgió una diferencia en el ejercicio 2019 por ingresos declarados en defecto.

Se observó, a su vez, que se computaron gastos improcedentes en virtud de la actividad desarrollada, tales como, comprobantes de ventas emitidos por agencias de viaje, comercios de indumentaria, calzado, joyería, artículos para el hogar, servicios de bares y confiterías y comestibles, entre otros.

Se verificó la procedencia de los gastos declarados, lo que arrojó como resultado que se computaron importes que exceden a los que se pudieron verificar, como ser, sueldos y cargas sociales declaradas, ingresos brutos, expensas, depreciaciones de bienes de uso y gastos y comisiones bancarias. La diferencia no justificada generó un ajuste con saldo a ingresar a favor del fisco.

A partir de los datos aportados por el BCRA —en concepto de operaciones con divisas— se detectó que la recurrente declaró tenencia de dólares por un valor nominal menor al que sumaban las adquisiciones realizadas y, por otro lado, se constató que no se declararon los resultados derivados de las diferencias de cambio correspondientes a tales tenencias.

La actora aceptó las observaciones efectuadas por la fiscalización y presentó las correspondientes DDJJ rectificativas.

Ello así, el ajuste se conformó por los ingresos omitidos declarar que surgen de comprobantes de ventas generados electrónicamente; por la impugnación de compras y/o gastos, por no estar relacionados con la actividad gravada y, por la diferencia de cambio resultante de la tenencia de moneda extranjera.

VII. Que entonces, corresponde decidir si la multa apelada en autos se ajusta a derecho.

El artículo 46 de la ley 11.683 dispone: *“el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido”*.

La figura se construye con un “elemento objetivo”, consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido y, un “elemento subjetivo“, consistente en “una actividad dolosa tendiente a

defraudar los intereses del fisco” (Fallos 323:2172 considerando 4).

Como se desprende de las actuaciones administrativas y de los propios dichos de la actora, el ajuste propuesto por la fiscalización fue conformado y se presentaron las DDJJ rectificativas correspondientes —siendo relevante para esta causa la del ejercicio 2019—, por lo que, teniendo en cuenta lo dispuesto por el art. 13 de la ley 11.683, debe tenerse por acreditado el “elemento objetivo” o “material” de la sanción impuesta.

Ello así, corresponde analizar el elemento subjetivo, teniendo en cuenta la figura legal dolosa imputada por el ente fiscal.

El art. 46 citado exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos, por acción u omisión. Al respecto, el organismo fiscal debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez acreditado dicho soporte, se infiere la conducta dolosa y la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto, debe ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta.

En el caso, el fisco aplicó las presunciones dispuestas en los incs. "a" y "b" del art. 47 que establece: *“se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas […] 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. 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.*”.

En este sentido, de las constancias agregadas en las actuaciones y de la resolución apelada, surge la debida exteriorización de la presunción del art. 47 de la ley 11.683 utilizada. Como se afirmó, ésta admite prueba en contrario, siendo la apelante quien debió demostrar la falta del *elemento subjetivo* requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones legales ocasiona procesalmente. Al respecto, se advierte que la actora no acompañó prueba fehaciente que avale sus dichos, lo que llevó al fisco a determinar de oficio la materia imponible y a presumir la conducta dolosa.

En efecto, quedó evidenciado con los elementos hasta aquí analizados, que la recurrente incurrió en irregularidades que revelan la intención de ocultar su realidad impositiva, lo que -claramente- no fue puesto en conocimiento por dicha parte, sino evidenciado por el fisco, sin que aquélla haya acompañado en la presente instancia prueba alguna que desplace la imputación de dolo achacada. Corresponde señalar que la prueba pericial que ofreció en sede administrativa al contestar la instrucción del sumario, fue rechazada por el juez administrativo por improcedente, sin que haya sido nuevamente ofrecida ante este Tribunal. En síntesis, la actora no logró rebatir con prueba fehaciente la presunción legal de dolo aplicada por el fisco, habiendo tenido la oportunidad para hacerlo ante esta instancia.

Ello así, corresponde **confirmar la sanción aplicada, con costas**.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhire al voto del Vocal preopinante.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la sanción impuesta, con costas.

Se deja constancia de que suscriben este pronunciamiento dos Vocales Titulares de la Sala C conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683 por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.15 16:10:27 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.21 16:05:47 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.21 16:05:47 -03:00