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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-86515036-APN-VOCIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 7 de Agosto de 2025

Referencia: Voc. 9a. - SENTENCIA - Expte. Nº 36.676-I "M.G POSTAL S.R.L" s/recurso de apelación"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

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 7ª Nominación), Claudio E. Luis (Vocal Titular de la 8ª Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Subrogante de la 9ª Nominación), para resolver el expediente **Nº 36.676-I** caratulado **"M.G POSTAL S.R.L" s/recurso de apelación".**

El Dr. Martín dijo:

I.-. Que a fs. 33/51 M.G Postal S.R.L interpone recurso de apelación en los términos del artículo 76 inc. b) de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus mod.) contra la Resolución Nº 299/2012 (DV RRMP) de fecha 4 de agosto de 2012 dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Mar del Plata de la D.G.I.-A.F.I.P., a través de la cual se aplicó una multa equivalente a tres tantos del tributo presuntamente evadido en el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2006, conforme lo previsto en los artículos 46 y 47 incisos b) y c) de la Ley de Procedimiento Tributario.

En primer lugar, señala que el 22/12/2010 se dictó la resolución que determinó de oficio el gravamen omitido y hasta 28/12/2011, fecha en la que se publicó la ley 26.735, el Fisco Nacional no había efectuado denuncia penal alguna. En tal sentido considera que no se puede fijar multa alguna debido a que la resolución 317/2010 que estableció el Impuesto a las Ganancias por el año 2006 no se encuentra firme, ya que está controvertida judicialmente en un proceso concursal.

Asimismo, entiende que la aplicación de la sanción es prematura, improcedente y arbitraria toda vez que no se conoce si la resolución judicial finalmente determinará la existencia de diferencia o no a favor del ente fiscal.

Concluye indicando que no le es adjudicable multa a título de dolo ya que no omitió el pago en forma deliberada y tampoco perjudicó al ente recaudador mediante una actitud falaz de su parte.

Por dichos motivos solicita que se revoque en su totalidad la resolución recurrida, con costas. Ofrece prueba documental y testimonial. Cita jurisprudencia y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 60/67 el Fisco Nacional contesta el traslado deducido en autos.

Señala que la imposición de multa es consecuencia directa de la inviabilidad en sede penal por no concurrir la condición objetiva de punibilidad, reabriéndose la cuestión en sede administrativa.

Destaca que el elemento objetivo de la sanción se configura con el ingreso en menos del tributo determinado, mientras que el aspecto subjetivo se plasma por el dolo consistente en la finalidad de obtener un provecho patrimonial indebido, sustrayéndose total o parcialmente la deuda tributaria correspondiente. En este caso, la ventaja obtenida por el contribuyente residió en que incluía en sus declaraciones juradas erogaciones que fueron soslayadas de la imposición fiscal.

Asimismo, resalta que la recurrente no acercó a la causa algún elemento de juicio que permita desvirtuar las acusaciones achacadas por su parte.

Finalmente advierte que en la determinación de oficio del impuesto bajo trato se dejó en suspenso la aplicación de la sanción puesto que el monto ajustado encuadraba en la condición objetiva de punibilidad, ya que se trataba de un caso de evasión. Posteriormente, el artículo 1º de la ley 26.735 aumentó el quantum de dicha condición ascendiendo a $400.000, por lo que devino sin sustento objetivo la pretendida denuncia.

A tenor de lo expuesto solicita que se confirme la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2006, con costas. Acompaña antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 108 se tuvo por desistida la prueba testimonial ofrecida por la actora debido a que la misma no arbitró los medios necesarios a fin de identificar el nombre, DNI y domicilio de las personas cuya citación como testigos pretende. Se destaca que el interrogatorio fue acompañado a fs. 92/95 luego de la intimación efectuada por la Vocalía Instructora a fs. 91. Asimismo se deja constancia que la prueba documental a la que hace referencia a fs. 49 vta. /50 pto. C de su escrito recursivo nunca fue aportada en autos.

IV.- Que en virtud de los beneficios dispuestos en las leyes 26.476, 27.260, 27.541 y su modificatoria, a fs. 74, 112 y 131 esta Vocalía intimó al Fisco Nacional a los fines de que informe si la obligación principal que dio origen a la sanción apelada en marras ha sido regularizada en los términos de las mencionadas normas o si ya se encontraba cancelada con anterioridad.

Que a fs. 81, 102, 119 y 143 el Fisco Nacional informó que la recurrente no canceló ni ingresó en un plan de pagos la obligación principal que dio origen a la sanción discutida en autos y que tampoco se inició el proceso de ejecución fiscal.

V.- Que, en consecuencia, a los efectos de continuar con la prosecución del trámite a fs. 150 se elevaron los autos a conocimiento de la Sala “C”, poniéndose los mismos para dictar sentencia a fs. 156.

VI.- Que, en primer lugar, por una cuestión de lógica procedencia, corresponde referirse al planteo de nulidad opuesto por la recurrente.

Que cabe destacar el error en que ha incurrido la actora al manifestar que la resolución apelada es nula puesto que a su entender no existe sentencia firme de la determinación de oficio practicada, atento a que dicho hecho no inhibe las facultades del Fisco Nacional para aplicar sanciones ya que incluso esa labor puede producirse formando parte de un único acto.

Que en este contexto debe señalarse que el 28/12/2010 el Fisco Nacional dictó la resolución 317/2010 (fs. 461/489 de los antecedentes administrativos – Cuerpo Nº3) la cual determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2006. En su artículo 3º el juez administrativo efectuó la reserva de la eventual aplicabilidad de la sanción que pudiera corresponder, conforme lo dispuesto en el artículo 20 de la ley 24.769.

En dicho momento el monto del tributo involucrado ($104.645,69) superaba la condición objetiva de punibilidad prevista

en el artículo 1º de la citada norma ($100.000). Sin embargo, un año después (28/12/2011) se publicó la ley 26.735, la que en su artículo 1º elevó la condición objetiva de punibilidad para tipificar el delito de evasión simple a $400.000 por cada tributo y cada ejercicio anual. En consecuencia, teniendo en cuenta la modificación referida, el Fisco Nacional recobró la posibilidad de aplicar sanciones, por lo que el 04/08/2012 mediante la resolución 299/2012 encuadró la conducta de la contribuyente en los términos de los artículos 46 y 47 incisos b) y c) de la ley de rito fiscal – acto recurrido-.

Que por otra parte, respecto del agravio esgrimido por la actora al exponer el carácter concursal de la obligación principal que dio lugar a la multa apelada en autos, cabe señalar lo manifestado por el Alto Tribunal al indicar que la ley concursal sólo debe ser entendida con el alcance de impedir que se realicen procesos de ejecución fuera del concurso, pero no el de vedar al organismo competente la determinación de obligaciones tributarias anteriores a la fecha de iniciación de aquél ni la de sanciones pecuniarias que se vinculen con ellas (CSJN, Fallos: 310:785, Ciccone Caligráfica s/ recurso de apelación Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación 05/04/2022). El fuero de atracción concursal opera una vez finalizado el proceso de impugnación ante el Tribunal Fiscal o, en su caso, ante esta Cámara de Apelaciones (en idéntico sentido, atribuyendo competencia a la Justicia Federal con competencia en el interior del país, se expidió en la causa N° 530. XLVI, “Martínez, Juan José c. AFIP DGI s/ impugnación acto administrativo”, del 07/12/2010, Fallos: 333:2335; también la Sala C de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial en la causa “Expofot S.A.”, sentencia del 13/08/2010, en tanto supeditó la decisión acerca de la verificación de un crédito de la AFIP al resultado de la apelación pendiente ante el Tribunal Fiscal de la Nación) ...”.

Que, por lo tanto, a tenor de lo expuesto, corresponde rechazar el planteo de nulidad propuesto por la recurrente, no debiéndose imponer costas a su cargo, en virtud de que tal defensa fue interpuesta como otro agravio más, sin otorgársele el carácter de previo y especial pronunciamiento.

VII.- Que ello así corresponde resolver si la multa con sustento en los artículos 46 y 47 incisos b) y c) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) aplicada en el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2006 se ajusta a derecho.

Que el artículo 46 de la mencionada ley dispone que “el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco Nacional, será reprimido con una multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido”.

A su turno, el artículo 47 establece: “…Que se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas:…” 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, y c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.

Que el elemento objetivo requerido por la norma queda acreditado mediante la omisión de impuesto siendo el mismo declarado en menor medida, hecho que implica un daño al bien jurídico protegido que es la recaudación fiscal.

Que, en relación 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 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.

Que tal como describe el Fisco Nacional en el informe final de inspección (obrante a fs. 376/378 de los antecedentes administrativos- Cuerpo Nº 2), MG Postal S.R.L se dedica a la actividad de correo y servicios de transportes de caudales. Durante el ejercicio 2006 realizó abultadas compras y gastos que fueron computados en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias que surge a fs. 348/350 de los antecedentes administrativos – Cuerpo Nº2) y dieron origen a un quebranto de $182.240, teniendo en consideración que en las fiscalizaciones anteriores se habían efectuado ajustes por facturas apócrifas. Debido a que la inspección no pudo corroborar la veracidad de las deudas comerciales incluidas en la citada declaración ni parte de los gastos declarados, el ente fiscal procedió a impugnar el pasivo representando ello un incremento patrimonial no justificado. En este sentido cabe señalar que gran parte de los gastos impugnados se encuentran vinculados a facturas apócrifas.

Que dicho accionar configura el aspecto subjetivo de la sanción apelada en autos.

Que respecto de las presunciones establecidas en el artículo 47 incisos b) y c) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.), la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sostuvo que del juego armónico de tales preceptos surge que se debe acreditar en forma clara y suficiente la intención de omitir el impuesto, es decir, la existencia de ardid, maniobra o engaño, y no solamente resultado defraudatorio. Por consiguiente, corresponde, al juez administrativo probar fehacientemente los hechos que determinan la aplicación de las presunciones, los que deberán ser ciertos y no meramente conjeturales (Sala I, “Pereda, Francisco (TF 34.603-I) c/DGI” del 12/12/2013 y “Mora y Araujo Manuel c/EN-AFIP- DGI-R. 812/2004 (RNOR) s/DGI” del 08/04/2014).

Que dichas presunciones admiten prueba en contrario, por lo que es la recurrente quien debe probar la falta del elemento subjetivo doloso en orden a desvirtuar el criterio aplicado por el Fisco Nacional. Sin embargo ello no ha sucedido en autos debido a que a fs. 108 se tuvo por desistida la prueba testimonial ofrecida por la actora toda vez que la misma no arbitró los medios necesarios para identificar el nombre, DNI y domicilio de las personas cuya citación de testigos pretende.

Que cabe destacar que la presentación de declaraciones juradas inexactas constituye la grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible que prevé la norma. Dicha inexactitud proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias, por lo que de esta forma se configuran las presunciones establecidas en los incisos b) y c) del artículo 47 de la ley de rito fiscal.

Que, por lo tanto, atento que concurren los elementos objetivo y subjetivo necesarios para que se configure la tipificación aplicada, voto por confirmar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2006, con costas.

VIII.- Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos en la suma de suma de $72.265 (Pesos setenta y dos mil doscientos sesenta y cinco) por el patrocinio letrado y de $ 46.972 (Pesos cuarenta y seis mil novecientos setenta y dos) 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 la etapa cumplida, 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.

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos y a la solución propiciada por el Vocal Instructor respecto de la nulidad articulada y la cuestión de fondo traída a decisión de este Tribunal.

II.- Teniendo en consideración que el organismo recaudador encuadra la multa apelada en el artículo 46 de la ley 11.683 (vigente a la fecha de comisión de la sanción) 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 b) y c) de la ley 11.683 que disponen: Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de

incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: …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; c) si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso;."

III.- Que de la lectura de la sentencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos aires en el marco de la causa C. 122.664 "M.G. Postal S.R.L. contra Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Incidente de Revisión" (https://www.scba.gob.ar/_paginas.asp?id=45443), surge que la resolución 317/10 que diera origen a la multa cuestionada en autos se encuentra firme, por lo que ha quedado debidamente acreditada la configuración del elemento objetivo de la infracción imputada.

Resulta necesario destacar que la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no ofreció prueba alguna para demostrar la aludida falta de intencionalidad dolosa, 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 aquella "… 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. b) y c) 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 $9.635 (pesos nueve mil seiscientos treinta y cinco) los honorarios de la Dra. Marta Nelida Arzone por su actuación como co-apoderada; $24.088 (pesos veinticuatro mil ochenta y ocho) a la Dra. Cecilia Ines Curarello por su tarea como co-patrocinante, y en la suma de $33.723 (pesos treinta y tres mil setecientos veintitres) los honorarios de los Dres. Roberto Alejandro Gómez y Sergio Cerdan a cada uno de ellos por sus labores en el doble carácter de co-apoderados y co-patrocinantes, teniendo en consideración la labor profesional desarrollada, la etapa procesal cumplida y demás pautas de la ley 21.839.

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 adhiero a los Considerandos I a VI del voto del Vocal preopinante y a los Considerandos II, III y IV de la Dra.

Marmillon.

II.- Que respecto de la regulación de honorarios, sólo a los efectos de arribar a una mayoría que conduzca a una sentencia válida, adhiero al Considerando V de la Dra. Marmillon.

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

1) Confirmar la multa aplicada en el Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2006, con costas.

2) Regular en la suma de $9.635 (pesos nueve mil seiscientos treinta y cinco) los honorarios de la Dra. Marta Nelida Arzone por su actuación como co-apoderada; $24.088 (pesos veinticuatro mil ochenta y ocho) a la Dra. Cecilia Ines Curarello por su tarea como co-patrocinante, y en la suma de $33.723 (pesos treinta y tres mil setecientos veintitres) los honorarios de los Dres. Roberto Alejandro Gómez y Sergio Cerdan a cada uno de ellos por sus labores en el doble carácter de co-apoderados y co-patrocinantes, teniendo en consideración la labor profesional desarrollada, la etapa procesal cumplida y demás pautas de la ley 21.839. 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 al Organismo Fiscal y archívese. -

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.06 12:54:47 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.06 15:43:31 -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: 2025.08.07 13:31:46 -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: 2025.08.07 13:31:47 -03:00