República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2026-43331439-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 29 de Abril de 2026

Referencia: Expediente N° 42.433-I y su acumulado 42.520-I caratulados “COMPAÑÍA CEMENTERA LULES S.R.L." sentencia

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros titulares de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación Dres. Viviana Marmillon (Vocal de la 7ma Nominación) y Claudio Luis (Vocal de la 8va. Nominación) a fin de sentenciar en el expediente N° 42.433-I y su acumulado 42.520-I caratulados “**COMPAÑÍA CEMENTERA LULES S.R.L.** s/ recurso de apelación”

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 109/121 y 287/299 se interponen sendos recursos de apelación contra las resoluciones Nros. 06/15 y 11/14, dictadas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la AFIP-DGI, de fechas 20/01/2015 y 10/02/2015, respectivamente, por las que se aplican a la sociedad de responsabilidad limitada Compañía Cementera Lules multas en relación con el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales abril de 2008 a marzo de 2009 y a las ganancias por el ejercicio 2009, con fundamento en los artículos 46 y 47, incisos a) y b) de la ley 11.683.

La recurrente relata que la AFIP-DGI emitió el 26/11/2013 las resoluciones 98/2013 y 97/2013 por las que le determinaron de oficio los gravámenes y períodos fiscales mencionados “*ut supra*”, contra las que se interpusieron recursos de reconsideración con fecha 3/2/2014 (cfr. art. 76 inc. “a” de la ley 11.683, t.o. en 1998), los que fueron rechazados mediante los actos administrativos 85/2014 y 86/2014.

Afirma que el derecho del organismo recaudador para aplicar las sanciones en cuestión se encontraba caduco, toda vez que lo actuado por la AFIP-DGI encuadra en el supuesto previsto por el artículo 74 de la ley de rito fiscal, en virtud de que el organismo fiscal no ha aplicado sanción alguna al momento de determinar los impuestos supuestamente adeudados, razón por la que entiende que ha adquirido el derecho a su indemnidad en los términos de la norma citada.

Considera que lo establecido en los artículos 5° y 6° de las resoluciones determinativas 97/2013 y 98/2013, en cuanto ordenan “*Suspender el acto sancionatorio … atento encontrarse la conducta de la contribuyente comprendida en el artículo 2° de la Ley N° 24.769*”, resulta una afirmación manifiestamente errada

y contraria al derecho vigente.

En ese orden de ideas, asevera que los montos pretendidamente adeudados no alcanzaban el mínimo previsto por el artículo 2° de la ley 24.769 (modificado por art. 2°, ley 26.735), por lo que no se configuraba el tipo penal descripto en la norma mencionada y por ende, no correspondía suspender los actos sancionatorios. Así, entiende que resulta falso considerar que las conductas antijurídicas defraudatorias superaban la condición objetiva de punibilidad, toda vez que el impuesto determinado ascendía a $ 151.651,99 en relación al impuesto al valor agregado y $ 305.100,18 para el impuesto a las ganancias, mientras que dicha condición ascendía a un mínimo de $ 400.000 (cfr. art. 1° ley 24.769).

En consecuencia, señala que no resulta viable sostener que en ambos casos correspondía efectuar la denuncia penal prevista en la ley 24.769, habida cuenta que la "omisión positiva" no superaba el monto que marcaba la ley, y por tanto, no existía tipo penal. Como corolario de todo ello, asevera que no resultaba de aplicación el artículo 20 de la ley 24.769 y no se producía suspensión alguna de la facultad del Fisco para aplicar sanciones.

Advierte que tampoco es cierto que la condición objetiva de punibilidad de la norma penal se hubiere modificado con posterioridad al dictado de las resoluciones determinativas del 26/11/2013 y por ende, que la facultad de la AFIP de imponer sanciones se encontrara vigente, ya que la aplicación de las multas estaba suspendida por la presentación de una denuncia penal –que como el propio Fisco reconoce- nunca fue realizada.

Manifiesta que resulta evidente que todo el plexo normativo -legal y constitucional- vigente al momento del dictado de las determinaciones de oficio establecía con prístina claridad que correspondía aplicarle a su respecto la norma más favorable, por lo que su conducta no resultaba alcanzada por las previsiones de la ley 24.769 y en consecuencia, ha operado de forma automática la previsión establecida en el segundo párrafo del artículo 74 de la ley 11.683, consolidándose a su favor el derecho a la indemnidad.

Supletoriamente, considera que no puede haber sanción de ninguna naturaleza por cuanto no existe deuda alguna. En esa inteligencia, sostiene que no se ha producido la evasión a que se refiere la norma del artículo 46 de la ley de rito fiscal, por lo que el tipo de infracción punible no puede configurarse, al tiempo que afirma que la imputación realizada carece de cualquier fundamentación, y especialmente del elemento subjetivo, esto es, la intención de defraudar al Fisco.

En ese punto, destaca como principio liminar del derecho penal tributario la imposibilidad de presumir la intención de evadir, toda vez que, a su criterio, la determinación sobre base presunta no constituye un antecedente probatorio suficiente para sustentar la acusación penal dolosa.

Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de sus dichos, solicita que se dejen sin efecto las multas aplicadas, con costas a la contraria, o en su defecto, se aplique lo previsto por el artículo 45 de la mencionada ley, graduando las sanciones en el mínimo legal. Hace reserva de caso federal.

II.- Que a fs. 147/160 y 308/321 la representación fiscal contesta los recursos interpuestos. Sobre el planteo de caducidad de las facultades del Fisco para aplicar multas efectuado por la recurrente, manifiesta que toda vez que éstas detentan naturaleza penal, el Fisco Nacional utilizó la ley vigente al momento de los hechos que se le imputan a la contribuyente, esto es, presentar declaraciones juradas del impuesto al valor agregado de los períodos fiscales abril de 2008 a marzo de 2009 y a las ganancias del ejercicio 2009.

Seguidamente aclara que la ley 26.735 -modificatoria de la ley 24.769- fue sancionada el

22/12/2011 y promulgada con fecha 27/12/2011 y que mediante su artículo 1° dispuso elevar el monto de la condición objetiva de punibilidad de $ 100.000 a $ 400.000. Agrega que el aumento de los montos mínimos de la ley penal tributaria obedeció al objetivo principal de actualizarlos para compensar la depreciación de la moneda nacional durante el período de vigencia de dicha ley, a fin de mantener en los hechos una política criminal en línea con aquélla valoración original.

Afirma que de acuerdo con la doctrina de nuestro Máximo Tribunal, la actualización de una multa no constituye una agravación de la pena si ella está dirigida a asegurar que personas que cometieron delitos idénticos en un mismo momento se enfrenten a penas de multa de idéntico valor económico, a pesar de que unos sean sancionados más tarde que los otros, en un contexto en el que la moneda en la que está expresado el valor de la multa se deprecia.

A mayor abundamiento, sostiene que la actualización de los montos mínimos a partir de los cuales los delitos tributarios son punibles está dirigida a mantener un tratamiento igualitario a través del tiempo entre maniobras de valor económico equivalente, sin que esto implique una revaloración positiva o liberatoria de aquellos, sino la intención de mantener constante el valor económico real a partir del cual un ilícito fiscal es punible.

Dice que la ley 26.735, en la medida en que actualizó los montos que fijan las fronteras de punibilidad para compensar la depreciación monetaria, no genera un derecho a la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna en virtud de los principios establecidos por la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de la ONU. En tales condiciones, indica que la exégesis literal de la norma permite advertir que, sin modificar la pena ni variar significativamente la descripción de las conductas que componían el sistema represivo en materia tributaria, la ley citada sólo ha elevado –mediante una operación común a los distintos tipos penales- las sumas mínimas que deben verificarse para su punibilidad, sin que se advierta, ni pueda ser deducido del resto de sus disposiciones, ningún otro efecto ni objetivo.

Asevera que luego del precedente "Soler" se dicta la nota 1872/2014 que resuelve la aplicación de la ley penal más benigna y por esa razón se emiten los actos administrativos controvertidos en autos.

En relación con la procedencia de la sanción aplicada, dice que en el caso se ha configurado el aspecto objetivo de la figura defraudatoria que tipifica el artículo 46 de la ley procedimental con la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora, como consecuencia de las anomalías surgidas de la acción fiscalizadora.

Agrega que la contribuyente actuó con conocimiento e intención de cometer las irregularidades ya mencionadas, en tanto pretendió ingresar menos impuesto plasmando en las declaraciones juradas montos que no correspondía deducir, motivo por el cual se está en presencia de un ardid para lograr un beneficio personal, teniendo conciencia de la criminalidad del acto; por lo tanto rechaza la posibilidad de reencuadre de las sanciones controvertidas en autos.

Finalmente, en virtud de las consideraciones expuestas peticiona que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Cita jurisprudencia y doctrina en apoyo de sus dichos e introduce la cuestión federal.

III.- Que a fs.402 se elevan los autos a conocimiento de la Sala "C", la que a fs.408 dicta la providencia de autos para sentencia.

IV.- Que en primer término, corresponde expedirse respecto del planteo formulado por Compañía

Cementera Lules SRL en relación con el accionar fiscal supuestamente contrario a lo dispuesto por el artículo 74 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif), toda vez que de ello dependerá que se deba seguir entendiendo en las restantes cuestiones planteadas.

Dicho artículo establece: "*Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente*."

Según se desprende de los antecedentes administrativos acompañados (fs. 290/300, Cpo. 2 - impuesto a las ganancias- y fs. 137/148vta., Legajo de IVA), mediante los dictámenes 1197/2013 y 1208/2013, de fechas 7/11/2013 y 11/11/2013, respectivamente, el Servicio Jurídico de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán sostuvo que, en mérito a los extremos mencionados en los antecedentes del caso, la conducta desplegada por la responsable se hallaba encuadrada dentro de las previsiones del artículo 1° de la ley 24.769 vigente al momento de los hechos, sin hacer aplicación retroactiva de las disposiciones de la ley 26.735. Ello, a la luz de lo previsto por el dictamen 05/2012 de la Procuración General de la Nación por el que se instruye a los fiscales para que se opongan a la aplicación retroactiva de la ley 26.735, en el entendimiento que el aumento de los montos mínimos que dispuso dicha ley, lejos de desincriminar la conducta considerada punible, respondió al objetivo principal de actualizarlos a fin de compensar la depreciación sufrida por la moneda nacional durante el período de vigencia de la ley 24.769. En conclusión, dicho Servicio Jurídico consideró que correspondía continuar con el procedimiento dictando las respectivas resoluciones determinativas de oficio y suspender la aplicación de multas, de conformidad con lo previsto por el artículo 20° de la ley 24.769.

Así, el 26/11/2013 la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán emitió las resoluciones 97/2013 y 98/2013 que determinaron de oficio el impuesto a las ganancias del año fiscal 2009 y al valor agregado de los períodos fiscales abril de 2008 a marzo de 2009, respectivamente y en cuyos artículos 5° y 6° se resolvió "*Suspender el acto sancionatorio ... atento encontrarse la conducta de la contribuyente comprendida en el artículo 2° de la Ley N° 24.769*". Frente a tal decisión, la contribuyente interpuso sendos recursos de reconsideración, para cuya resolución previamente fueron requeridos nuevos pronunciamientos por parte del mencionado Servicio Jurídico, el que ulteriormente modificó su criterio respecto de la valoración penal de la conducta desplegada por la responsable mediante sus dictámenes 253/14 y 256/14 (ambos fechados el 11/6/2014 y glosados a fs. 13/21 del cpo. recurso de reconsideración IVA y fs. 12/20 cpo. legajo de impuesto a las ganancias de los a.a., respectivamente). Ello en virtud de lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso S.765.XLVIII, "*Soler, Diego s/ recurso de casación*" del 18/2/2014, en el sentido de considerar que resultaba aplicable el principio de retroactividad de la ley penal más benigna. Seguidamente, la Dirección Regional Tucumán a través de las resoluciones 85/2014 y 86/2014 -ambas de fecha 7/7/2014- resolvió los recursos de reconsideración interpuestos no haciendo lugar a lo peticionado y ordenando la remisión de las actuaciones a la Sección Determinación de Oficio a fin que se apliquen las sanciones correspondientes, en atención a que los actuados no eran susceptibles de oponerse ante la justicia penal, debido a que la ley 24.769 había sido modificada por la ley 26.735, siendo la condición objetiva para el delito de evasión simple superior a los respectivos montos de los ajustes confirmados en las determinaciones de oficio.

Finalmente, con fechas 20/01/2015 y 10/02/2015 la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la AFIP-DGI, dictó las resoluciones 11/14 y 06/15 que imponen las sanciones apeladas en autos.

V.- Que conforme fueron descriptos los hechos alegados por las partes y de acuerdo a las constancias obrantes en autos y en los antecedentes administrativos acompañados, al momento del dictado de las resoluciones determinativas de oficio de las obligaciones base de las multas controvertidas (26/11/2013), ya se encontraba vigente la ley 26.735 (B.O. 28/12/2011) que elevó de $ 100.000 a $ 400.000 el monto como condición objetiva de punibilidad vigente en los períodos fiscales determinados.

Que en relación con la aplicación de la ley penal más benigna y dado el carácter eminentemente penal de las infracciones tributarias contempladas en la ley 11.683, resulta aplicable la doctrina expuesta por el Profesor Damarco en su voto recaído en la causa "Campisi, Norberto D. y Campisi, Claudio C." de fecha 12/04/2007 en donde sostuvo que "…*La naturaleza de estos ilícitos es de carácter penal y así lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en una doctrina estable y permanente a partir del caso 'Parafina del Plata' (2/9/1968), pudiendo mencionarse en esta misma línea de pensamiento, los pronunciamientos recaídos en las causas 'Colorín' (Fallos: 268:179), 'Zielli' (Fallos: 271:338), 'Usandizaga' (15/10/1981), 'Wortman' (Fallos: 316:1313), 'Guillermo Mirás' (18/10/1973 - LL - T. 154 - pág. 242) y 'Lapiduz' (Fallos: 321:1043). El reconocimiento de la naturaleza penal de estos ilícitos conlleva la aplicación de los principios generales del derecho penal y del derecho procesal penal con las necesarias adecuaciones que requiere la existencia de una relación jurídico-tributaria subyacente"*.

"*Entre los mencionados principios, el de la ley penal más benigna. Este principio se aplicó siempre por los Tribunales penales y de la justicia federal con sustento normativo en el artículo 2° del Código Penal y se lo sostuvo con la extensión amplia que establece dicho Código. En este aspecto, debe señalarse que el principio supone la comparación de los sucesivos ordenamientos penales desde el momento de configuración del ilícito hasta el momento de pronunciarse el fallo. El principio impone su aplicación de oficio"*.

"*Desde el año 1994, este principio está incluido de manera expresa en la Constitución Nacional, al haberse incorporado a su texto la Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida como Pacto de San José de Costa Rica y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Los artículos 9 de la Convención y 15 del Pacto disponen que "nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello*."

"*La aplicación del principio de la ley más benigna es perfectamente compatible con el de irretroactividad penal, desde que este principio lo que prohíbe es la retroactividad de las leyes penales cuando incriminan un hecho o agravan la situación del imputado, procesado o condenado frente a la ley penal, pero no se opone a su aplicación cuando es para beneficiarlos*."

"*El concepto de ley más benigna incluye hipótesis distintas. En efecto, si la ley desincrimina un hecho, es más benigna porque antes el hecho era delito y ahora no lo es. Igualmente lo es aquella ley que elimina una causa de suspensión o de interrupción de la prescripción y de tal modo, acorta el plazo de prescripción. De la misma manera, cuando se favorece el cómputo de la condena condicional o cuando la ley establece una pena de menor entidad*."

"*El principio de la ley penal más benigna está sustentado por el principio de justicia. Si se desincrimina un hecho como delito, no es justo que quien está cumpliendo una condena por la comisión de ese hecho deba cumplir la pena tal como le ha sido aplicada. Lo justo es que quede inmediatamente en libertad. Ello así porque si se modifica la valoración social respecto del hecho no resulta justo tratar de distinta manera a*

quien realizó el hecho antes y a quienes lo realizan ahora. El mismo razonamiento debe formularse respecto de los demás supuestos de leyes más benignas. En definitiva, el principio de justicia requiere que en las mismas circunstancias el tratamiento jurídico conceda la misma solución."

"*Es doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que desde la entrada en vigor de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y, tanto más, desde la última reforma de la Carta Fundamental -la que asignó a sus cláusulas jerarquía constitucional, artículo 75, inciso 22), párrafo 2 de la Constitución Nacional- no es posible 'pretender que una rama del derecho represivo o un determinado objeto de protección estén genéricamente excluidos de la esfera de aplicación de la garantía. De otro modo, el camino de una interpretación amplia de esta última, supuesta en el propósito de '... que el delincuente se beneficie lo más posible de cualesquiera modificaciones ulteriores de la legislación' (Naciones Unidas - Asamblea General - decimoquinto período de sesiones - Documentos Oficiales - Tercera Comisión - Nueva York - sesión 101ª - 2/11/1960 - intervención de la representante del Japón - pág. 158), se vería inicialmente sembrado de obstáculos que un examen particular podría revelar arbitrarios" (CSJN - 11/4/2006 - "in re" "Cristalux SA").*

"*Por ello y en virtud de lo establecido por los artículos 31 y 75, inciso 22) de la Constitución Nacional, 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, 2 y 4 del Código Penal, el principio debe aplicarse a los ilícitos de la ley 11683...*"

Por otra parte, esta Sala en la causa "Cantón, Catalina" (26/2/2025), pronunciamiento al que cabe remitirse en mérito a la brevedad y que fuera confirmado por la Alzada-Sala V, entendió que la cuestión referida a la procedencia de la aplicación retroactiva de la ley 26.735 al resultar una ley penal más benigna no surgió, como pretende el Fisco, a partir del precedente "Soler, Diego s/recurso de Casación" del 18/2/2014, esto es, con posterioridad a las resoluciones determinativas, sino que ya se había pronunciado nuestro Tribunal Cimero favorablemente en Fallos 329:1053 y 330:4544 de fechas 11/4/2006 y 23/10/2007, respectivamente.

Se sostuvo además, que en el precedente "Palero, Jorge Carlos", siguiendo los lineamientos del fallo "Cristalux SA" la CSJN expresó que "*… los efectos de la benignidad normativa en materia penal 'se operan de pleno derecho', es decir, aun sin petición de parte' y que '... resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el artículo 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se excluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional…*".

En ese entendimiento, la circunstancia que al determinar los tributos el 26/11/2013 el organismo recaudador haya decidido formular reserva de aplicar sanciones en los términos del artículo 20 de la ley 24.769, cuando por aplicación de la ley penal más benigna 26.735 (B.O.28/12/2011) debieron imponerse en dicha oportunidad a la luz de lo previsto por el artículo 74 de la ley de rito, lleva a declarar la nulidad de los actos administrativos aquí apelados.

Las costas se imponen a la vencida.

El Dr. Luis dijo:

Que la cuestión de autos resulta idéntica a la resuelta en el precedente de esta Sala "*Cantón Catalina* s/recurso de apelación", sentencia del 26/2/2025 –confirmada por la Sala V de la alzada en sentencia del

21/10/2025 por lo que, en honor a la brevedad, me remito a mi voto en el citado pronunciamiento.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Declarar la nulidad de las resoluciones Nros. 06/15 y 11/14 aquí apeladas. Las costas se imponen a la vencida.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9a. Nominación (cfr. art. 184, 2do. párrafo, ley 11.683 -t.o. vigente- y art. 52 del Reglamento de Procedimientos de este Tribunal).

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse las actuaciones administrativas y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.29 15:59:13 -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: 2026.04.29 16:17:12 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.04.29 16:17:13 -03:00