Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-104595207-APN-VOCVI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 19 de Septiembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-19970349- -APN-SGAI#TFN; M Y S MANTENIMIENTO Y SERVICIOS S.A.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

AUTOS Y VISTOS:

El expediente EX-2023-19970349- -APN-SGAI#TFN caratulado: “M Y S MANTENIMIENTO Y SERVICIOS S.A. S/ APELACIÓN”;

Y CONSIDERANDO:

I.- Que, mediante RE-2023-19965672-APN-SGAI#TFN, se presenta la contribuyente e interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 133/2022 (DV RRBB) de fecha 28/12/2022 dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Bahía Blanca de la Dirección General Impositiva (ex AFIP), mediante la cual se le aplicó una multa correspondiente al Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2016, por la suma de pesos un millón seiscientos cuarenta y tres mil novecientos treinta y dos con veinte centavos ($1.643.932,20), equivalente a tres (3) veces el impuesto omitido, en mérito de lo estipulado por los artículos 46 y 47 inc. b) y c) de la de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En primer lugar, la actora peticiona la nulidad de la sanción en atención a que, el Fisco Nacional formuló reserva, conforme a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley 24.769, de la eventual instrucción de sumario para la aplicación de las sanciones contempladas en la Ley de rito. Agrega que el Ente Fiscal no realizó la denuncia penal tributaria y que, por tal motivo, no cumplió con lo estipulado en el art. 74, el cual señala que: *“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...”*

Razona que, por el motivo expuesto precedentemente, la resolución de apertura sumarial y la determinación aquí apelada resultan nulas.

Por otro lado, manifiesta que es una empresa de servicios industriales que presta servicios de arenado y pintura de equipos industriales, mantenimiento integral de calentadores indirectos, calibración de válvulas de alivio, control

de espesores y pruebas hidráulicas. Explica que también vende equipos de medición industrial, detectores de fugas de metano y de cables subterráneos hasta 8 metros de profundidad.

Aduce que el ajuste efectuado por el Organismo fiscal se basó en la impugnación de proveedores, considerados sin capacidad económica y descalificándolos como los reales vendedores y prestadores de los servicios facturados. A partir de ello, se concluyó que los comprobantes respectivos resultaban apócrifos procediéndose a su impugnación, en la liquidación del Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2016.

Argumenta que la mayoría de los proveedores cuestionados cumplieron con la entrega de los bienes, entre ellos thinner, pintura, baldes, alquileres de equipos, compresores y otros materiales específicos vinculados a su actividad. Asimismo, señala que se efectuaron los pagos correspondientes según los montos acordados. Por otro lado, sostiene que lo sucedido tras la prestación del servicio por parte de los proveedores o la recepción del cheque no es una circunstancia que pueda ser atribuida a ella y que no está en condiciones de conocer la situación fiscal individual de cada proveedor.

También se agravia de que *"las bases de datos que ha utilizado el fisco no son medios de prueba. Es una información creada por la propia AFIP. La inclusión en base apoc de un contribuyente es una decisión unilateral y que no se plasma en un acto administrativo, aunque tenga neto carácter sancionatorio"*. Asimismo, explica que, en la gran mayoría los pagos, se hicieron con cheque y no se usaron medios de pago distintos para estos proveedores, tal como lo señala el Ente Fiscal.

Finalmente, cita doctrina y jurisprudencia en apoyo a su postura. Ofrece prueba documental y testimonial. Peticiona se revoque la multa aplicada, con costas.

II.- Que, a través del IF-2023-57599249-APN-DTD#JGM se presenta el Fisco Nacional, contesta el recurso interpuesto por la recurrente, negando todos y cada uno de los hechos y derechos allí expuestos. Cita jurisprudencia en respaldo a su criterio, se opone a la prueba documental y testimonial del apelante y acompaña los antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal y solicita que se confirme la sanción aplicada, con expresa imposición de costas a la recurrente.

III.- Que, mediante PV XXXX se elevan las actuaciones a consideración de la Sala "B".

IV.- De los antecedentes administrativos y de la resolución apelada se desprende que con fecha 20/05/2021 se dictó la Resolución N° 50/2021 DO (DV RRBB), correspondiente a IVA por los períodos fiscales febrero de 2016 a octubre de 2017, como así también se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias por los años 2016 y 2017.

Al respecto, cabe destacar que, en el marco del EX-2021-56834274- -APN-SGAI#TFN de igual caratula, que tramitó en la Vocalía N° 10 de este Tribunal, se apeló la mencionada Resolución. Seguidamente, a través del pronunciamiento dictado el día 23/10/2022 de la Sala D este Tribunal se resolvió confirmar el acto apelado en todas sus partes.

En oportunidad del dictado de dicha resolución determinativa, se dejó en suspenso el juzgamiento de la conducta de la recurrente por el período fiscal 2016 del Impuesto a las Ganancias, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley N.º 24.769. Ello así, en razón de que el importe reclamado para el año 2016 ascendía a pesos quinientos cuarenta y siete mil novecientos cuarenta y siete con cuarenta centavos ($547.947,40.-), superando la condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 1° del Régimen Penal Tributario vigente al momento de la comisión del delito (Ley N° 26.735).

Con fecha 27/12/2017, se sancionó la Ley N° 27.430, la cual estableció un nuevo Régimen Penal Tributario, elevando la condición objetiva de punibilidad para delitos de evasión tributaria a pesos un millón quinientos mil ($1.500.000).

Dicha modificación legal originó que el Ministerio Público dictara la Resolución PGN 18/2018 en la cual le sostuvo la conveniencia de *"...volver a adoptar la instrucción general impartida mediante la Resolución PGN 5/12..."* e instruyó a los a los señores fiscales con competencia en materia penal para que *"...asuman la interpretación señalada en la Resolución PGN 5/12 y, en consecuencia, se opongan a la aplicación retroactiva de la ley N° 27430 en cuanto dispone aumentos de las sumas de dinero que establecen un límite a la punibilidad de los delitos tributarios y de contrabando..."*

Luego, mediante el decisorio de fecha 28/10/2021, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en autos "VIDAL, MATÍAS FERNANDO CRISTÓBAL Y OTROS S/INFRACCIÓN LEY 24.769", expediente CPE 601/2016CS1, entendió aplicable, para casos como el presente, el principio de retroactividad de la ley penal más benigna.

Al respecto, cabe indicar que la Procuración del Tesoro de la Nación, a través de diversos dictámenes -252:209 y 279:75, entre otros-, había interpretado que el Organismo Fiscal debía acogerse a los lineamientos doctrinarios establecidos por la Corte Suprema.

En consecuencia y de conformidad con lo dispuesto por los artículos 70 y 71 de la Ley N° 11.683, se instruyó el correspondiente sumario, por medio de la Resolución N° 54/2022 (DV RRBB) de fecha 17/05/2022 y posteriormente se aplicó la sanción que aquí se apela.

V.- Que, seguidamente corresponde expedirse sobre el planteo de nulidad formulado por la recurrente con respecto a la multa aplicada, con sustento en el artículo 46 de la ley de rito, haciendo mérito en los incisos b) y c) del artículo 47 de tal ley.

En lo que aquí interesa, debe recordarse que el planteo tiene su fundamento en que la resolución aquí apelada fue dictada sin que se formulara denuncia en sede penal, no obstante, la reserva efectuada oportunamente con arreglo al art. 20 de la ley 24.769.

En ese sentido, mediante la resolución N° 50/2021 (DV RRBB) de fecha 20/05/2021 el Fisco Nacional formuló reserva, conforme a lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley N° 24.769, de la eventual instrucción de sumario para la aplicación de las sanciones contempladas en la Ley 11.683. No obstante, la denuncia penal por el delito de evasión fiscal nunca fue formalizada por la demandada en razón de un cambio de criterio del Área Penal del Organismo recaudador que, en función del fallo "VIDAL" (del 28/10/2021) de la Corte Suprema de Justicia, decidió no formular finalmente la denuncia por no superar el monto mínimo establecido por la Ley 27430.

Por tal motivo, con fecha 17/05/2022 se procedió a la apertura del sumario administrativo, el cual concluyó con la Resolución N° 133/2022 (DV RRBB) del día 28/12/2022.

Conforme lo expuesto precedentemente corresponde señalar que, con respecto al periodo fiscal analizado en el caso de marras, tanto en el acto determinativo de oficio como en la instrucción del sumario, ya se encontraba vigente la Ley N° 27.430 (B.O. 29/12/2017). Esta circunstancia invalida la reserva legal efectuada por el juez administrativo, resultando nula la resolución apelada en autos por la cual se intenta aplicar una multa a la recurrente.

En ese orden, resulta necesario destacar que, a pesar de la argumentación teórica formulada en la contestación del

recurso por parte de la representación fiscal, en relación a la reforma introducida por la mencionada norma, la cual dio lugar a que el Ministerio Público dictara la Resolución PGN 18/2018, no es menos cierto que dicha directiva no es vinculante para el Fisco Nacional. Además, en este caso concreto y aun siguiendo la postura del Organismo recaudador, corresponde destacar que no se radicó la denuncia en sede penal desde la reserva formulada hasta el mencionado pronunciamiento de la Corte Suprema, en la causa Vidal.

Asimismo, debe hacerse especial referencia a que tampoco se cumple con lo dispuesto en el artículo 74 de la Ley 11.683 el cual dispone que *"(c)uando 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..."*

En esa línea, no puede convalidarse la apertura posterior del sumario infraccional con el dictado de la resolución N° 54/2022 (DV RRBB) de fecha 17/05/2022 y de la resolución N° 133/2022 DO (DV RRBB) de fecha 28/12/2022, mediante la cual se aplicó una multa en el Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2016 por la suma de $1.643.932,20.- equivalente a tres veces el gravamen presuntamente evadido, encuadrada en los artículos 46 y 47 incisos b) y c) de la Ley N° 11.683.

En esta inteligencia, se ha sostenido que *"(u)n acto administrativo resulta nulo, de nulidad absoluta e insanable cuando presenta vicios de tal entidad o gravedad que impiden la existencia de alguno de sus elementos esenciales (arts. 7, 8, 14 y 15 a contrario, Ley N° 19.549 -Adla, XXXIIB, 1752-)"* (CNFed., Sala II Contencioso Administrativo, noviembre 13- 1979.-Rodríguez Blanco de Serrao c. Resolución Ministerio del Interior).

Por su parte, el artículo 7 de la Ley N° 19.549 establece que son requisitos esenciales del acto administrativo entre otros, la causa: deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa y en el derecho aplicable; y la motivación: deberá ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitir el acto.

En esa tónica, el caso traído a examen encuadra en las prescripciones del artículo 14, de la Ley Nº 19.549 que establece: "*El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable en los siguientes casos: a) Cuando la voluntad de la Administración resultare excluida por error esencial; dolo, en cuanto se tengan como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos; violencia física o moral ejercida sobre el agente; o por simulación absoluta. b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado"*.

Cabe tener en cuenta que, por un lado, el Fisco debe propender a resguardar debidamente el derecho de defensa por ante su sede, y, por otro lado, es preciso destacar que la función del Tribunal Fiscal es realizar un control de legitimidad sobre los contenidos de las resoluciones apeladas ante su instancia jurisdiccional. En casos como el de autos, el acto recurrido no contiene los elementos mínimos para que puedan ser evaluados en su legitimidad por esta instancia jurisdiccional, por lo que no corresponde ya su revocación sino decretar, directamente, la nulidad del mismo. Es en esos casos donde la doctrina de la "subsanación" aplicada por el Tribunal en distintas oportunidades siguiendo precedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debe encontrar su justo límite para no terminar privando de sentido a todas las garantías que, indudablemente, enmarcan el procedimiento determinativo en sede fiscal (cfr. esta Sala "B" in re "Ledesma, Julio César", sentencia del 28/3/04).

En esa tónica, no toda nulidad administrativa es susceptible de ser convalidada en instancias procesales sucesivas conforme la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re 205:549; 247:52; 267:393, entre otros. Algunas revisten tal entidad que resultan de imposible subsanación posterior, puesto que admitir lo contrario, importaría asumir que la Administración Fiscal se encuentra facultada a disponer de las formas y requisitos legales y procesales a su libre discrecionalidad o arbitrio, convirtiendo en letra muerta a la ley adjetiva tributaria y a las garantías constitucionales que inspiraron su dictado, conclusión que repulsa a un ordenamiento jurídico tributario donde la sumisión a la ley es un deber inexcusable impuesto tanto a los contribuyentes como a la propia Administración.

Asimismo, cabe destacar que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sentenció en igual sentido el 29/10/2024, en los autos caratulados “MARINO, OMAR (TF 43445598-I) c/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO” (Expte. N° 41576/2023).

En consecuencia, corresponde declarar nula, de nulidad absoluta e insanable, a la Resolución N° 133/2022 DO (DV RRBB) de fecha 28/12/2022 apelada en autos, con costas, por lo que deviene innecesario el tratamiento de los restantes agravios formulados por el recurrente.

Por ello, SE RESUELVE:

Declarar nula, de nulidad absoluta e insanable, a la Resolución Nro. 133/2022 (DV RRBB), de fecha 28/12/2022, con costas.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2025.09.19 12:11:46 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.09.19 12:58:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.09.19 13:11:21 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.09.19 13:12:12 -03:00