Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-130426525-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 25 de Noviembre de 2025

Referencia: SENTENCIA - EXPTE. N° 44.792-I - LOMUGA SA

En la Ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación), José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 1° Nominación) y Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación), a efectos de resolver la causa **N° 44.792-I** caratulada “**LOMUGA S.A. s/ recurso de apelación”**.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 19/25 y 101/107 la actora interpone recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 285/2015 (DV SRR1) y 284/2015 (DV SRR1) dictadas por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP/DGI -ambas de fecha 19 de agosto del 2015-, a través de las cuales se determinaron de oficio las obligaciones fiscales relativas al Impuesto a las Ganancias -periodo fiscal 2010- y el Impuesto al Valor Agregado -periodos fiscales 04/2009 a 03/2010-, más intereses resarcitorios. Además, se aplicaron sendas multas graduadas en el 80% de los impuestos supuestamente omitidos, con sustento en el artículo 45 de la Ley 11.683.

En primer lugar, de previo y especial pronunciamiento, opone excepción de nulidad conforme el artículo 171 -inc. h)- de la Ley N° 11.683, por haber sido notificada la vista en forma errónea.

Puntualiza, que la notificación de la resolución que concede la vista de los tributos reclamados se contradice con lo establecido en el artículo 141 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, en concordancia con los artículos 100 -inc. b)- y 116 de la Ley N° 11.683, ya que al momento de notificar no se apersonaron dos funcionarios del organismo fiscal y la documentación fue entregada a un tercero -Sr. Chiusarolo- ajeno a la compañía.

Indica que conforme al fallo “Aresco S.A. c/ DGI” de la Excma. Cámara, de fecha 17/02/2011, es nula toda notificación que se hiciere en contravención con la normativa procesal; por ende, razona que existe una violación a su derecho de defensa amparado por el artículo 18 de la Constitución Nacional.

Menciona que los cargos formulados por la inspección consisten en: 1°) la impugnación de la deducción de gastos y créditos fiscales en el Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado -respectivamente-, por aplicación de la Ley Antievasión; 2°) considerar como ventas omitidas el saldo negativo detectado en la cuenta contable "caja"; y 3°) ajustar los montos informados por el proveedor Sr. Eduardo Russo contra los computados en los registros de la firma.

En referencia al primer ajuste, alega que existe una colisión entre lo establecido en el artículo 2 de la Ley N° 25.345 y el artículo 34 de la Ley de Procedimiento Tributario y, al ser esta última una ley de carácter "especial", debe prevalecer la misma. Agrega que el artículo en cuestión permite al contribuyente acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas. Sobre el particular cita el fallo emitido por la Corte Suprema de Justicia *in re* "Mera, Miguel Ángel c/ DGI".

Por el segundo ajuste, explica que el resultado de "caja negativa" puede deberse a distintos conceptos -caja y disponibilidades- y no –como pretende el Fisco Nacional- a ventas omitidas.

En relación al último ajuste, dice que deben ser considerados los artículos 55 y 56 del Código Comercial de la Nación, y que por los mismos resultaría arbitrario e irrazonable juzgar a la firma por los dichos de un comerciante.

En cuanto a la multa considera que no existe error en las declaraciones juradas presentadas, por lo que las mismas son erróneas y deben ser revertidas.

Finalmente, ofrece prueba documental y pericial, y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II.- Que a fs. 30/47 y 114/125 contesta el traslado de los recursos el Fisco Nacional.

Como cuestión preliminar, expresa que los argumentos esgrimidos resultan errados, y que la recurrente no aportó nuevos elementos que permitan apartarse de lo decidido por el juez administrativo.

Luego, realiza una mención pormenorizada de como afectaron los ajustes realizados al Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado.

Afirma que el origen del cargo se debe a que, en el sistema informático del organismo, fueron detectadas diferencias respecto a las ventas declaradas en el Impuesto a las Ganancias -periodo fiscal 2010- y el Impuesto al Valor Agregado -periodo fiscal 04/2009 a 03/2010-.

Manifiesta que del análisis de la documentación aportada -declaraciones juradas, escritura de constitución de la sociedad, listado de IVA compras, facturas, recibos, etc.- surgen los ajustes aquí formulados, los que enuncia y desarrolla.

En respuesta a la nulidad solicitada argumenta que las notificaciones fueron realizadas en el domicilio fiscal de la empresa conforme el artículo 100 -inc. e)- de la Ley N° 11.683, y no de acuerdo al inciso b) planteado por la actora. Asimismo, destaca que la notificación recibida por el Sr. Chiusarolo es válida, ya que el mismo se encontraba en el domicilio declarado de la recurrente independientemente si era un trabajador declarado o no, pues los notificadores no poseen facultades suficientes para establecer la

condición de cada sujeto.

Así, sostiene que del proceso seguido por el representante fiscal puede confirmarse que la actora gozó de su derecho de defensa y por lo tanto sus argumentos son falaces, dado que se encuentra litigando ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Por lo tanto, concluye que la recurrente solicita la nulidad de la resolución por la nulidad misma para aprovecharse de las consecuencias que esta acarrearía.

En otro orden de cosas, asevera que la actora critica las restricciones probatorias de la Ley Antievasión, y que debe permitírsele acreditar la verosimilitud de las operaciones impugnadas, más nada dice de dichas operaciones.

Con referencia al ajuste de las "cajas negativas" relata que las diferencias detectadas -según la actora- responden a supuestas compensaciones registradas en la contabilidad; circunstancia que -subraya- no puede ser corroborada en atención a tratarse de asientos globales y mensuales.

Remarca que si bien los importes consignados en el Balance General coinciden con los libros de ventas, las sumas declaradas en el IVA resultan distintas a las allí expuestas.

A su vez, dice que el proveedor Sr. Eduardo Horacio Russo presentó las operaciones efectuadas con la compañía, de cuyo análisis se observaron diferencias con los registros de la actora.

Por otro lado, interpreta que se encuentran cumplidos los elementos objetivo y subjetivo necesarios para la aplicación de las multas en trato.

Por último, cita jurisprudencia, acompaña los antecedentes administrativos, se opone a la prueba ofrecida, hace reserva del caso federal y solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

III.- Que a fs. 72/73 y 175/176 este Tribunal resolvió tener por allanado en forma parcial al Fisco Nacional por las compras impugnadas bajo los términos de la Ley N° 25.345, tanto en el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado, con más sus intereses resarcitorios y multas correspondientes.

IV.- Que a fs. 62 y 130 se decidió tratar la excepción de nulidad planteada por la recurrente con el fondo de la causa; a fs. 188 se tuvo por decaído el derecho de la recurrente a producir la prueba pericial contable ofrecida; a fs. 204 se elevaron las presentes actuaciones a conocimiento de la Sala "A", y a fs. 210 pasaron los autos a sentencia.

V.- Que por lógica precedencia corresponde, en primer término, expedirse sobre el planteo de nulidad formulado por la actora.

Con fecha 11/08/2014 y 13/08/2014, el organismo fiscal procedió a notificar la vista a la recurrente en el domicilio fiscal y legal declarado, respectivamente.

El 03/09/2014, la recurrente, solicitó prórroga y en fecha 05/09/2014 -mediante Resolución 231/2014 (DV SRR1)- el Fisco Nacional rechazó la misma indicando que ya había acaecido el vencimiento

correspondiente para formular el descargo y ofrecer prueba, por lo que le otorgó un plazo de 48 horas hábiles para realizar la presentación correspondiente (*vide* fs. 366 y 367/368, Cuerpo Ganancias). Dicho acto también fue notificado tanto en el domicilio fiscal como en el legal, según artículo 100 -inc. e)- de la ley procedimental, fijando la cédula en la puerta de acceso en ambos casos (*vide* fs. 369 y 370, Cuerpo Ganancias).

Con fecha 11/09/2014, la actora solicitó la vista de las actuaciones administrativas y una nueva prórroga (*vide* fs. 375/375 vta., Cuerpo Ganancias); pero recién el 03/11/2014 presentó el descargo con referencia a los ajustes practicados, alegando la nulidad de la notificación cursada (*vide.* fs. 379/383, Cuerpo Ganancias).

En este orden de ideas se observa que, en fecha 11/08/2014, al no encontrar persona alguna dispuesta a recibir copia de la resolución, el agente procedió a notificar conforme lo establecido en el artículo 100 -inc. e)- de la Ley N° 11.683, fijando la cédula en la puerta de acceso (*vide* fs. 364, Cuerpo Ganancias); mientras que en la notificación de fecha 13/08/2024 se hizo entrega de la cédula y la resolución al Sr. Sergio Chiusarolo (*vide* fs. 365, Cuerpo Ganancias).

En ese aspecto, es preciso señalar que el artículo 100 -inc. e)- de la ley de rito dispone que: *"Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualquiera de las siguientes formas: […] e) Por cédula, por medio de los empleados que designe el Administrador Federal, quienes en las diligencias deberán observar las normas que sobre la materia establece el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación…".*

Cabe hacer notar que cuando el inciso e) del artículo 100 expresa *"por medio de los empleados que designe el Administrador Federal"* hace referencia a aquellos que hayan sido designados como oficiales notificadores, pero no a la exigencia que tal diligencia deba ser llevada a cabo por más de un funcionario. Cuando el legislador ha querido que así fuera lo ha regulado en forma expresa, tal como lo hace en el punto b) del citado artículo 100 *"… Si el destinatario no estuviese o se negare a firmar, dejará igualmente constancia de ello en acta. En días siguientes, no feriados, concurrirán al domicilio del interesado DOS (2) funcionarios de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS para notificarlo. Si tampoco fuera hallado, dejarán resolución o carta que deben entregar en sobre cerrado, a cualquier persona que se hallare en el mismo, haciendo que la persona que lo reciba suscriba el acta…".*

También debe destacarse que la fijación del instrumento en la puerta del domicilio o -en este caso- la entrega del mismo a un tercero que se encontraba en el lugar -Sr Sergio Chiusarolo-, cumple con lo normado por el artículo 141 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, de aplicación supletoria de acuerdo al artículo 116 de la ley de rito y a la remisión directa que efectúa el artículo 100 -inc. e)- del mismo cuerpo legal. Siendo ello así, resulta suficientemente idónea la notificación de las resoluciones que se discuten en autos y, en consecuencia, poseen virtualidad suficiente para anoticiar al interesado, por lo que tampoco se verifica afectación alguna en el derecho de defensa de la apelante.

Es necesario mencionar 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 origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a una 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 el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido Fallo 324:1798).

Del cotejo de las actuaciones no se vislumbran incumplimientos dentro del procedimiento de determinación a las reglas específicas contenidas en la ley de procedimiento fiscal, encontrándose los actos debidamente notificados en concordancia con lo establecido en la ley de rito. Conforme se desprende de autos, los actos cuestionados contienen los elementos jurídicos formales necesarios para declarar su validez y se han cumplimentado los procedimientos establecidos, habiéndose posibilitado al contribuyente a conocer la pretensión fiscal y elaborar su defensa.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar el agravio de nulidad articulado por la apelante, sin costas atento que el mismo no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento (conf. CSJN, “Bolland y Cía. S.A.”, 21/2/13).

VI.- Que, a continuación, es preciso establecer el contexto sobre el cual se produjo la cuestión traída a debate.

En el marco de la O.I. N° 654.717 el ente fiscal, en reiteradas ocasiones, requirió a la fiscalizada documentación que esta acompañó y, tras diversas actividades de control, los actuantes proyectaron los siguientes ajustes -que serán tratados *infra*- a saber: 1°) la impugnación de la deducción de gastos y créditos fiscales en el Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado -respectivamente-, por aplicación de la Ley Antievasión; 2°) considerar como ventas omitidas el saldo negativo detectado en la cuenta contable “caja”; y 3°) ajustar los montos informados por el proveedor Sr. Eduardo Russo contra los computados en los registros de la firma.

VII.- Que por el primer ajuste no corresponde su tratamiento, ya que el Fisco Nacional se allanó de manera parcial, encontrándose agregadas las sentencias a fs. 72/73 y 175/176.

VIII.- Que en referencia al segundo ajuste, se observa que del análisis de los movimientos de la cuenta contable “caja” (*vide* fs. 155 del Cuerpo Ganancias), los inspectores detectaron que para los meses de julio a noviembre -inclusive- se registraron saldos negativos, los cuales fueron computados como ventas omitidas.

Sobre dicha circunstancia, la actora se limitó a decir que la cuenta contable examinada puede incluir conceptos más amplios como “caja y disponibilidades”; lo que explicaría tales diferencias, pero no presenta en esta instancia documentación o prueba alguna que permita acreditar la veracidad de sus dichos.

IX.- Que en lo pertinente al tercer, y último ajuste practicado, de los anexos acompañados en las actuaciones administrativas (*vide* fs. 402, Cuerpo Ganancias y 77, Cuerpo IVA) surge que las diferencias ajustadas responden a la circularización efectuada al Sr. Russo, la que fue objeto de comparación contra el Libro IVA Compras de la recurrente.

Al igual que en el considerando anterior, no se agregaron en autos pruebas que condujeran a derribar la

tesis fiscal.

X.- Que, por lo tanto, considerando las circunstancias examinadas resulta aplicable la regla *"onus probandi incumbit ei qui dicit"*, es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. Al ser ello así, correspondía que la actora, en ejercicio de su derecho de contradicción, acreditara la verdad de sus dichos, toda vez que es la parte que se encuentra en mejores condiciones de hacerlo y en cuanto tales impugnaciones poseen entidad suficiente para poner seriamente en duda el origen de cada una de las compras y gastos involucrados.

Cuando se presentan impugnaciones fundadas, donde han surgido distintos elementos que podrían dar lugar a la existencia de una maniobra fiscal, el contribuyente tiene, inexcusablemente, que recurrir a todos los medios de prueba que estén a su alcance para reconstruir y acreditar fehacientemente distintos aspectos que pueden concurrir a derrumbar la tesis fiscal. Queda claro que ello no puede realizarse por medio de afirmaciones genéricas o dogmáticas formuladas en abstracto, sino por medio de documentación u otras pruebas fehacientes en tal sentido

Por lo ante dicho y considerando que no se presentó prueba idónea para rebatir el criterio fiscal, corresponde confirmar los ajustes efectuados en el IVA y el Impuesto a las Ganancias -sobre los conceptos por los cuales no se allanó el Fisco Nacional-, con costas.

XI.- Que, en cuanto a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. (CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

XII.- Que a continuación, corresponde pronunciarse sobre las multas impuestas a la actora por la omisión de ingreso en el Impuesto a las Ganancias y el IVA -aplicadas en los ajustes sobre los que no se allanó el Fisco Nacional-, tipificando su conducta en las previsiones del artículo 45 de la Ley 11.683.

Que tal como fuera establecido por la ley de rito, la sanción del artículo 45 dispone que: *"El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable"*.

Por lo tanto, la infracción que nos ocupa requiere para su configuración la concurrencia de dos elementos: por un lado, la omisión de pago de impuesto y por otra el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de DDJJ inexactas, siempre y cuando el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa" y en la medida que no exista error excusable.

Se trata de una conducta típica negligente, presumiéndose la culpa, que lleva al sujeto a obrar con inobservancia de los deberes y obligaciones que lo alcanzan como contribuyente, y que previendo el

resultado disvalioso posible, no adopta las medidas diligentes necesarias para mantener indemne el bien jurídico tutelado, es decir, la renta fiscal.

En el caso bajo análisis, conforme resulta de la lectura de la resolución que impone la sanción y en merito a lo decido por este Tribunal con relación a los ajustes de los impuestos discutidos, se encuentra acreditado que el contribuyente presentó declaraciones juradas inexactas ingresando los tributos en menos, sin que se haya invocado la existencia de un error excusable que lo exonere de la culpa. Ello así, se encuentran constatados en autos los elementos objetivo y subjetivo de la conducta infraccional que se le endilga, correspondiendo la confirmación de las sanciones impuestas, en proporción a los ajustes por los cuales el Fisco Nacional no formuló allanamiento.

En lo atinente al *quantum* de la multa, conviene advertir que la discrecionalidad del juez administrativo en materia de graduación de la pena no queda exenta de la revisión posterior por parte de este Tribunal respecto de la razonabilidad de los actos sancionatorios. En el caso concreto, se comprende que las sanciones no han sido adecuadamente ponderadas y graduadas, en atención a las circunstancias de la causa, habida cuenta de que el contribuyente de autos carece de antecedentes infracciónales -hecho que, en principio, lleva a reducir las multas al mínimo legal de la escala punitiva-. Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirman y por su orden en la parte que se reducen las sanciones.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que se adhiere al relato de los hechos y a la solución propiciada por el Vocal Instructor, con excepción de las costas en la defensa de nulidad y al *quantum* de la sanción.

II.- Que con respecto al primer aspecto, entiendo que las costas deben ser soportadas por el excepcionante, toda vez que los argumentos que sustentan su defensa están dirigidos a obtener expresamente la declaración de nulidad prevista en el artículo 171, inc. h), de la ley de rito, pues reposa en la falta de notificación de la vista, que habría ocasionado una violación a su derecho de densa -art. 7, inc. d) de la Ley N° 19.549- agravio que acarrea inexcusablemente aquélla declaración, lo que motivó que el Vocal Instructor le otorgara el tratamiento previo.

Asimismo, su planteo mereció réplica concreta por parte de la apelada, por lo que no advierto razones para apartarme de la aplicación del artículo 68 del C.P.C.C.N.

Resulta oportuno recordar que como señalara la C.S.J.N *in re* “Bolland y Cía. S.A.”, la exención de costas procede cuando el planteo -de haber prosperado- hubiese implicado la revocación de la pretensión fiscal, supuesto que no es el de autos.

En definitiva, el tratamiento de cuestiones incidentales como las aquí en trato no pueden encontrarse exentas de las consecuencias procesales que hacen a su rechazo.

III.- Que en lo que se refiere al *quantum* de las sanciones aplicadas, analizados los antecedentes administrativos, el informe de fiscalización, las resoluciones recurridas y en atención a lo expuesto en los considerandos precedentes, se desprende que el Fisco Nacional actuó diligentemente en el encuadre de las conductas reprochadas y en su cuantificación, por lo que deben ser confirmadas, con costas.

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

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 285/2015 (DV SRR1) y 284/2015 (DV SRR1), en cuanto determinan impuestos e intereses sobre los conceptos por los cuales no se allanó el Fisco Nacional, con costas.

2°) Confirmar las multas aplicadas en las Resoluciones Nros. 285/2015 (DV SRR1) y 284/2015 (DV SRR1), en proporción a los ajustes por los cuales el Fisco Nacional no formuló allanamiento; reduciendo la graduación de estas a su mínimo legal. Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirman y por su orden en la parte que se reducen.

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

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.11.20 16:08:50 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.11.20 17:09:32 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.11.25 15:44:58 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.25 15:45:29 -03:00