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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-94555824-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 27 de Agosto de 2025

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-37248383- -APN-SGAI#TFN; “LEMAR CONSTRUCCIONES S.A.S.”

AUTOS Y VISTOS:

El **EX-2025-37248383-APN-SGAI#TFN**, caratulado: “**LEMAR CONSTRUCCIONES S.A.S.**”, y

CONSIDERANDO:

I.- Que en RE-2025-37243302-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 547/25 (DV JUTU)**,** de fecha 21/03/2025, dictada por la ARCA–DGI, notificada el 27/05/2024, mediante la cual se aplica una multa de acuerdo con los términos de los artículos 46 y 47 inc. a), b) y c) de la Ley de rito Fiscal, respecto del Impuesto al Valor Agregado período fiscal 01/2023 en la suma de pesos un millón trescientos ocho mil cuatrocientos sesenta y ocho con cuarenta y un centavos ($1.308.468,41).

En primer lugar, la recurrente sostiene que la multa tuvo origen en un proceso de fiscalización iniciado por el Organismo Recaudador, mediante Orden de Intervención N° 2180489, en relación al impuesto y período fiscal señalado. Dentro de tal procedimiento se requirieron facturas de presuntos contribuyentes incluidos en la base E-Apoc.

Alega que su accionar no fue intencional ni doloso frente al fisco, siendo que, en todo momento contribuyó con la fiscalización, y el mismo fue engañado respecto de un proveedor que prestaba un servicio.

Afirma que, se allanó frente a todos los ajustes presentando declaraciones juradas rectificativas en el impuesto al valor agregado, el impuesto a las ganancias y salidas no documentadas.

Alega que, por la situación económica del país, fueron pagando la deuda fiscal a medida que tenían trabajos aislados, hasta que ello fue imposible.

Agrega que en el momento que pudieron empezar nuevamente con su actividad, se acogieron a la moratoria, a los fines de dejar sin efecto la multa, sin saber si los ingresos iban a permitir afrontar dicha deuda.

En subsidio solicita se tenga en cuenta la correspondiente aplicación del artículo 49 de la Ley 11.683 y

modificatorias, teniendo en cuenta que actuaron de buena fe, en tanto su buena conducta frente a los deberes formales y materiales, y la no reincidencia en infracciones.

Formula reserva del caso federal, solicita se revoque la multa apelada con costas.

II.- Que mediante IF-2025-61107182-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, que se confirme el acto apelado, con costas.

En primer término, reproduce los mismos argumentos vertidos en la etapa administrativa e indica que la actora es sancionada por haber incurrido en infracción al presentar de manera dolosa la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado por el período fiscal enero de 2023, perjudicando así, al erario público.

Manifiesta que con la presentación de la DD.JJ., el contribuyente lleva a cabo una verdadera confesión que lo hace responsable de su veracidad y con la rectificación de la misma está admitiendo que aquella no se ajustaba a su realidad impositiva. Al presentar las Declaraciones Juradas originales, se configura el momento de la consumación de la infracción que luego se verifica. Cita el art. 13 de la ley de rito.

Señala que la recurrente liquidó el Impuesto al Valor Agregado por el período fiscal enero de 2023 consignando valores falsos, engañando al Fisco a través de datos que no coinciden con la realidad, consumando de esta manera la conducta reprochable en las actuaciones que se tratan.

En punto a ello, continúa afirmando que haber presentado su declaración jurada, rectificando y reconociendo los valores reales que debió ingresar al vencimiento de las obligaciones fiscales no la exime de sanción que por ley le corresponde. El aspecto objetivo que invierte la carga probatoria, queda debidamente acreditado mediante la documentación que obra en los antecedentes administrativos y las rectificaciones presentadas por la quejosa.

A su vez, alega que con la presentación de las declaraciones juradas rectificativas, el contribuyente lleva a cabo una verdadera confesión.

Indica que es imputable a la responsable la ausencia de precauciones tendientes a confrontar la procedencia y verosimilitud de los comprobantes recibidos, ya que no puede sostener que ha sido sorprendida en su buena fe por el solo hecho de que, recibidos que fueran aquellos de quienes eran sus proveedores -en apariencia-, éstos cumplían con los requisitos impuestos por la ley, ya que por la importancia de las operaciones así como por su habitualidad, estaría obligada a conocer con quien contrataba. Cita jurisprudencia aplicable al caso.

Destaca que, ni en la instancia administrativa ni en la presente la actora aporta ningún medio de prueba idóneo que desvirtúe las conclusiones del organismo.

Cita los arts. 46 y 47 incs. a), b) y c) y arguye que se encuentra debidamente acreditado el dolo en el accionar del recurrente.

Por otro lado, en relación con el acogimiento a los beneficios de la ley 27.743 de moratoria, invocado por la actora, señala que el su acogimiento fue en el marco de la RG 5629 recién el 18/02/2025 no resultando aplicable la condonación prevista por la normativa, en virtud de lo dispuesto en el artículo número 7 de la Ley citada.

Por último, en relación con la reducción prevista en el art. 49 de la ley 11.683, manifiesta que al regularizar su situación con anterioridad a una eventual vista de un proceso de determinación de oficio, se redujo la multa a un medio (1/2) del mínimo legal, el cual asciende al 200% del impuesto evadido, de acuerdo a lo establecido en el

artículo 49 de la Ley 11.683, en su texto según Ley N° 27.430 vigente al momento del vencimiento del periodo involucrado.

Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal, solicita se confirme el acto, con costas.

III.- Que, no habiendo medios probatorios a producir, mediante PV-2025-88498816-APN-VOCV#TFN elevaron los autos a consideración de la Sala “B” y en IF-2025-91212772-APN-VOCV#TFN pasan los mismos a sentencia.

IV.- Que en primer lugar, corresponde analizar las actuaciones administrativas de autos.

Que, la multa aplicada por el Organismo Fiscal tiene su origen en el oficio judicial Expte. N° 5932/2023 “Casado Jose Alberto, Casado Jose Pablo s/ Infracción Ley 27.430” art. 18 Ley 27.430 a fin de analizar usuarios de facturas emitidas por la Sra. Romanoff Ruth Patricia. Luego de los requerimientos efectuados, la firma procedió a aportar la documentación pertinente y se procedió a inspeccionar el impuesto a las ganancias desde el mes 06 del año 2022 y el IVA desde el mismo mes y año.

Del informe final obrante en IF-2025-61107666-APN-DTD#JGM se desprende que los socios gerentes manifestaron en la agencia AFIP-DGI que la proveedora Romanoff Ruth Patricia facturó por servicios de movimiento de suelos, preparación de suelos, nivelación y aporte de áridos, para lo cual contrataron con la misma de manera telefónica y el pago fue efectuado mediante cheque. En respuesta a ello, el actor aportó Copias de libros de IVA, detalle de determinación del impuesto a las ganancias, facturas, notas de crédito y débito. A su vez adjuntó fotos de sus trabajos y modelo de un certificado de servicio, manifestando que no podrían efectuar el trabajo sin el trabajo de los proveedores.

Que durante la verificación efectuada se efectuaron ajustes por una serie de proveedores detectados como apócrifos, a saber, Herrera Tania Priscila; Nieva Luis Roberto, Nieva Jonathan Luis, Romanoff Ruth Patricia.

Así las cosas, se procedió a auditar la incidencia de los ajustes realizados en IVA para trasladarlos al Impuesto a las Ganancias impugnando su deducción y ajustándose el Impuesto a las Ganancias Salidas No Documentadas.

Que el recurrente procedió a rectificar las declaraciones juradas impugnadas, y con posterioridad el fisco dio tratamiento al sumario por la conducta enrostrada alegando que la misma se constituye atento la detección de la presentación de una declaración jurada engañosa en el Impuesto al Valor Agregado, por el período fiscal enero de 2023, consignando montos que no se ajustan a la realidad, al computar crédito fiscal improcedente, por tratarse de facturas de compras emitidas por los sujetos/firmas detectadas a lo largo de la fiscalización como apócrifos, no contando con capacidad económica, financiera y/o comercial para realizar operaciones comerciales facturadas (Herrera Tania Priscila; Nieva Luis Roberto, Nieva Jonathan Luis, Romanoff Ruth Patricia), incluidos en la base de contribuyentes no confiables, originando en consecuencia por ello, la falta de ingreso de impuesto a favor del Fisco Nacional de $ 1.308.468,41.

Que atento a no contar la contribuyente con antecedentes por infracciones materiales, computables a la fecha del trámite sumarial, al regularizar su situación con anterioridad a una eventual vista de un proceso de determinación de oficio, se redujo la multa a un medio (1/2) del mínimo legal, el cual asciende al 200 % del impuesto evadido, de acuerdo a lo establecido por el art. 49 de la Ley 11.683, en su texto según Ley N° 27.430 vigente al momento del vencimiento del período involucrado;

V.- Que. en primer lugar corresponde analizar si corresponde aplicar los beneficios de condonación prevista por la moratoria instaurada mediante ley 27.743.

Al respecto cabe advertir que el 8 de julio de 2024 se publicó en el Boletín Oficial la Ley 27.743 que establece en el Título I el Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de Seguridad Social.

En el artículo 7° de dicho texto legal, en su parte pertinente, dispone: *"En los casos mencionados en los incisos a), b), c), d) y e) del primer párrafo del artículo 6° se condonará el cien por ciento (100%) de las multas aplicadas. Dicha condonación también aplicará al supuesto contemplado en el segundo párrafo del artículo 6° de esta ley." (...)*

"*Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas hasta el 31 de marzo de 2024, inclusive, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha. Este beneficio de condonación de sanciones no está sujeto al cumplimiento de ninguna condición o requisito más que haberse realizado el pago de la obligación sustancial al 31 de marzo de 2024, inclusive, y que se trate de una multa o sanción que no se encuentre firme ni cancelada a dicha fecha"*.

Por su parte el art. 23 de la R.G. Nº 5525/2024 dispone que: *"el beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria o previsional resultará procedente cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones:*

a) Haberse efectuado el pago íntegro de la obligación sustancial al 31 de marzo de 2024, inclusive, siempre que la sanción no se encontrare firme ni cancelada a dicha fecha.

b) Haberse regularizado la obligación sustancial y los intereses no condonados mediante pago al contado o plan de facilidades de pago en los términos del presente régimen, en la medida en que la sanción no se encuentre firme ni cancelada a la fecha de acogimiento al mismo.

c) Haberse regularizado la obligación sustancial y sus respectivos intereses mediante planes de facilidades de pago vigentes dispuestos con anterioridad a la entrada en vigencia del Título I de la Ley N° 27.743, siempre que la sanción no se encuentre firme ni cancelada a dicha fecha".

Que, en el caso concreto, de lo manifestado por la representación fiscal, y de las constancias de autos surge que la obligación sustancial que dio origen a la sanción aquí discutida no se encontraba regularizada al 31 de marzo de 2024, fecha de corte para gozar de los beneficios de la normativa.

Asimismo, tampoco surge de autos que la recurrente se haya acogido a un plan de facilidades en los términos de la citada Ley, que tuvo fecha de corte el 13/12/2024 (vide art. 5to de la RG 5525/2024). En efecto, tal como reconoce la parte actora su acogimiento data de inicios del año 2025 y el Fisco Nacional aclara que fue realizado en los términos de la RG 5629/2024 que se trató de un plan especial de facilidades que no contemplaba condonación de sanciones.

Que, en virtud de lo expuesto, no procede declarar alcanzada la multa aquí apelada por el beneficio de condonación.

VI.- Que resta tratar si la multa aplicada en autos, en lo que respecta al ajuste en el impuesto al valor agregado

con sustento en los artículos 46 y 47 incisos a), b) y c) de la Ley 11.683, se ajusta a derecho.

Que, con relación a la sanción por defraudación debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las multas previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Para facilitar la probanza de tal elemento subjetivo el legislador estableció presunciones (artículo 47 de la ley ritual). En las mismas, a partir de un hecho cierto que debe ser probado por el Organismo fiscalizador (los descriptos en sus incisos) se deriva la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (que ha existido la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas), lo que posibilita tener por cierto que se obró en fraude al Fisco.

Tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, *"...la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación." (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-I] c/DGI" – 8/2/1999)"*.

En el mismo sentido lo ha entendido la Alzada al afirmar que *"el ilícito tipificado en el artículo 46 de la ley procedimental requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de tres elementos, a saber: a) la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b) un error en la víctima del ilícito y c) la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito. A ello, el artículo 47 incorpora una serie de presunciones legales "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Esto es, que la consecuencia de la existencia de estas presunciones legales consiste en que una vez que el Ente Fiscal probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa"* (Batello, Tarcisio Ludovico - CNFED. CONT. ADM. - SALA V – 29/3/1999).

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente determinados y fundados en la resolución, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que más allá de encontrarse acreditado vía presunción legal, surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador, reduciendo intencionalmente el saldo a favor del mismo.

Que por su parte, tal como sostuvo la Sala V in re "Italiano, Antonio Alberto" (12/02/2008) cabe dejar en claro que aceptar la procedencia de esta clase de presunciones, no importa desconocer la doctrina acuñada por nuestro Máximo Tribunal, en la que ha plasmado en forma indubitada el principio de culpabilidad subjetiva como única posibilidad para la aplicación de sanciones (Fallos: 282:193; 284:42; 289:336; 290:202; 292:195; entre muchos otros). En efecto, en el precedente "Mazza, Generoso" la Corte inequívocamente expresó que las presunciones no pueden servir de fundamento de la culpabilidad del infractor debido a que la ley vigente al tiempo de los hechos no las establecía ni concretamente les asignaba dicho efecto, circunstancia que cambió con posterioridad al ser modificado el texto de los artículos 46 y 47 de la ley por la ley 23314. b) En segundo lugar, en razón de la

heterogeneidad de las infracciones administrativas y de las consiguientes dificultades para establecer un régimen unitario para juzgar las conductas reprimidas por el derecho administrativo sancionador, tampoco corresponde excluir de plano la posibilidad de presumir la culpabilidad en base a hechos directos mediante un enlace preciso y fundado en una serie de indicios efectivamente probados. Ello es así siempre que el órgano sancionador haga explícito el razonamiento en virtud del cual, partiendo de tales indicios, obtiene la conclusión de que la conducta del infractor es reprochable (así lo ha entendido también esta Sala “B” in re “Triunfadores S.A.” del 18/11/2008; y “Tamalet, Jorge Omar” del 15/04/2009, entre otros).

Cabe destacar que la valoración que realiza el organismo se refiere a circunstancias tipificantes que luego de probar el soporte fáctico de las presunciones aplicadas permite inferir la conducta dolosa que, efectivamente, es la que corresponde asignar como resultado de los hechos y fundamentaciones alegados por el ente recaudador. Dicha valoración, provoca la convicción de que la vulneración del bien jurídico se produjo no solo con conocimiento sino también con la voluntad del sujeto, a través de una conducta defraudatoria.

Que, finalmente con relación a la reducción de la multa solicitada por la parte actora en aplicación del art. 49 de la ley 11.683, de las constancias de autos se observa que el mismo ya fue aplicado por el Fisco Nacional, aplicando una reducción de un medio sobre el mínimo legal previsto por la normativa.

Que en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar la multa aplicada al contribuyente de autos, con costas.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar el acto apelado, con costas.

Regístrese, notifíquese, y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.08.25 17:38:41 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 Armando Magallon
Date: 2025.08.27 10:08:47 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: 2025.08.27 10:11:23 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.08.27 10:12:11 -03:00