República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-80010411-APN-VOCVII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 19 de Agosto de 2026

Referencia: Expediente N° 48.093-I caratulado "MOLINELLI, MARÍA FLORENCIA s/ recurso de apelación", sentencia

---

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los Vocales de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal titular de la 7ma. Nominación) y Claudio Esteban Luis (Vocal titular de la 8va. Nominación), a fin de resolver en el expediente N° 48.093-I caratulado "**MOLINELLI, MARÍA FLORENCIA** s/ recurso de apelación".

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que a fs. 26/34 obra el recurso de apelación interpuesto por la Sra. María Florencia Molinelli contra la resolución Nº 897/2017 dictada el día 5 de junio de 2017 por la Dirección Regional San Juan de la AFIP-DGI, que aplica una multa en relación con el impuesto al valor agregado de los períodos fiscales enero, marzo y mayo a agosto de 2012, con fundamento en los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la ley 11.683 (t.o vigente al momento de la comisión del ilícito).

En primer lugar la actora plantea la nulidad del acto administrativo por entender que este no se encuentra debidamente motivado y por no expedirse respecto del planteo de error excusable. Asimismo, solicita se declare la inconstitucionalidad del art. 9 inc 1) del Decreto 618/1997, en lo referente a la facultad del Juez Administrativo para aplicar sanciones.

Respecto del fondo de la causa, manifiesta haber operado con once proveedores que identifica, a fin de llevar a cabo su actividad consistente en la prestación de servicios para la construcción y movimientos de suelos.

Indica que el organismo recaudador, en virtud de una serie de inconsistencias detectadas en sede administrativa, procedió a impugnar el crédito fiscal proveniente de dichas operaciones en el entendimiento de que éstas no habían sido llevadas a cabo por las personas detalladas como proveedores apócrifos.

Explica que ha prestado conformidad con los ajustes propuestos por la fiscalización actuante con el propósito de dar por concluido un procedimiento que entorpecía el normal y habitual ejercicio de sus actividades, sin que ello implique el reconocimiento de la conducta típica prevista en el artículo 46 de la ley

de rito.

En este sentido, plantea que la sanción aplicada se sustenta únicamente en la rectificación de las declaraciones juradas originales, sin analizar el elemento subjetivo del tipo infraccional.

Manifiesta no haber incurrido en una conducta engañosa, puesto que durante la fiscalización practicada no se detectaron operaciones marginales a las declaradas, admitiéndose la deducción del gasto proveniente de los comprobantes de los proveedores objetados por considerarlos necesarios para el ejercicio de su actividad, dando cuenta además de la colaboración prestada.

Menciona que el juez administrativo se ha apartado de los parámetros fijados por el propio ente fiscal en el punto 3.4.2.3 de la Instrucción General (AFIP) Nº 6/2007, por no haberse logrado acreditar de forma clara y suficiente la intención dolosa de defraudación, esto es la existencia de ardid, maniobra o engaño, así como tampoco los hechos que motivaran la aplicación de las presunciones de dolo. Sumado a lo dicho, señala que no se describe la conducta punible de una forma precisa, sino que recurre a formas genéricas como la falta de recepción y /o de repuesta a los requerimientos de información por parte de los proveedores, por los que no debe ni puede responder.

En subsidio, solicita se reencuadre la sanción impuesta en la figura omisiva del art. 45 de la referida ley 11.683, para luego requerir la eximición de la sanción con arreglo a la causal de error excusable.

Por los argumentos de hecho y derecho que desarrolla, la jurisprudencia y doctrina que cita, y la prueba que ofrece, es que solicita se dicte sentencia revocando el acto apelado con expresa imposición de costas. Hace reserva de caso federal

II.- Que a fs. 39/56 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso oportunamente conferido y acompaña las actuaciones administrativas antecedentes de la presente causa.

En primer lugar, indica la improcedencia de los planteos de nulidad e inconstitucionalidad invocados por la actora.

Manifiesta que a partir de la fiscalización practicada, el organismo recaudador detectó las siguientes irregularidades: registración de gastos sin su debido respaldo documental, duplicación de registro de gastos, registraciones de créditos de IVA superiores a los reales, registración de operaciones con proveedores que negaron haber vendido bienes o prestado servicios a la Sra. Molinelli.

Considera que el aspecto objetivo de la figura defraudatoria que tipifica el art. 46 de la ley procedimental, ha sido reconocido por la actora, quien admitió la diferencia de impuesto verificada por la inspección y procedió a conformar el ajuste propuesto por el organismo recaudador, presentando las declaraciones juradas rectificativas.

Agrega que la materialidad de los hechos se encuentra debidamente acreditada, encontrándose el elemento dolo perfectamente probado, al haberse comprobado que los montos declarados por la actora en sus declaraciones juradas son inexactos, constituyendo ello, una maniobra (mediante el engaño) que ha incidido gravemente en la oportuna determinación de la materia imponible. Asimismo, respecto al agravio formulado por la actora en lo referente a la aplicación de la Instrucción General (AFIP) Nº 6/2007, indica que la misma es de orden orientativa y que el juez administrativo cumplió con las pautas de trabajo correspondientes.

Finalmente, niega que sea aplicable la figura del error excusable y por tanto que sea procedente reencuadrar la conducta o dejar sin efecto el sumario instruido. Plantea el caso federal.

III.- A fs. 69 se resuelve rechazar la prueba testimonial ofrecida por resultar inconducente para la resolución de la causa. A fs. 116 se elevan las actuaciones a conocimiento de la Sala C y fs.119 pasan a sentencia.

IV.- Que por una cuestión de lógica precedencia, aunque no fue planteada como de previo y especial pronunciamiento, corresponde analizar en primer término la nulidad articulada por la recurrente, fundada en la falta de explicación clara y precisa acerca de las razones de hecho y derecho en que se fundara la infracción aquí controvertida y por haberse desatendido -a su criterio- el planteo de error excusable realizado en sede administrativa, vulnerándose así el derecho de defensa de su parte así como el debido proceso adjetivo.

Debe recordarse que la motivación tiene como finalidad *"... que la Administración sometida al derecho de un régimen republicano, de cuenta a sus decisiones , que estas puedan ser examinadas en su legitimidad por la justicia en caso de ser impugnadas y que el particular afectado pueda ejercer su defensa"* (COMADIRA, Julio R; Ley Nacional de Procedimientos Administrativos Anotada y Comentada , T 1, La Ley); en definitiva un acto administrativo está motivado cuando expresa su causa, es decir, las razones de hecho y derecho que lo sustentan.

En el caso de autos, sin perjuicio de que el informe final de inspección obrante a fs. 5/21 de los antecedentes administrativos y el acto apelado explicitan los fundamentos del ajuste, lo cierto es que la contribuyente presentó declaraciones juradas rectificativas confeccionadas respetando las observaciones detectadas por la fiscalización, arrojando un saldo a favor del Fisco de $ 449.429,09 por el tributo y ejercicios fiscales en cuestión. Por lo tanto, no puede invocar ahora el desconocimiento respecto de la pretensión fiscal cuando procedió a receptarla en aquella oportunidad.

Que más allá de las razones dadas por la recurrente para entender que el juez administrativo no trató la figura de error excusable, lo cierto es que su planteo fue reiterado ante esta instancia jurisdiccional. Ello así torna inoficioso pronunciarse sobre el referido agravio, toda vez que el perjuicio que podría haberle ocasionado el estado de indefensión en el que dice haber sido colocada por el proceder fiscal, fue subsanado en esta instancia.

Que en esta línea de pensamiento se ha pronunciado la Sala II del Fuero en la causa “Delia, Carmelo Franco c/Dirección General Impositiva s/Recurso directo de organismo externo, sentencia del 14/06/2016, al recordar que: “….*es inveterada y pacífica la doctrina judicial –ratificada recientemente– que señala que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite jurisdiccional subsiguiente* ...”(cfr. C.S.J.N., Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134 y, en particular, Fallos 331:2769; Sala III, in re, “Círculo de Inv. S.A. de Ahorro Previo para Fines Deter. C.D.N.C.I.”, del 20/11/2012, entre otros).

En virtud de las consideraciones efectuadas, no se advierte que haya sido vulnerado el derecho de defensa de la recurrente ni el debido proceso adjetivo, por lo que procede a desestimar las nulidades planteadas.

Respecto de la imposición de costas, procede puntualizar que, toda vez que las quejas nulidificatorias no fueron invocadas como de previo y especial pronunciamiento sino como una defensa más

frente a la pretensión fiscal, no pueden considerarse de forma autónoma respecto de la unidad de la sentencia a aquellos efectos (arg. CSJN, in-re “Colorin IMSSA”, 02/07/2013).

V- Que sentado lo que antecede, corresponde abordar el agravio referido a la inconstitucionalidad de las facultades conferidas a la Administración Federal de Ingresos Públicos en el art. 9, inc. 1 del Decreto 618/97, por considerar que su ejercicio importa una vulneración de las garantías previstas en el art. 8.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

En este sentido nuestro Máximo Tribunal se ha expedido en reiteradas oportunidades acerca de la constitucionalidad del ejercicio de funciones jurisdiccionales por parte de órganos administrativos, siempre que exista un control judicial suficiente, por lo que, corresponde a este tribunal manifestarse conforme a las interpretaciones allí efectuadas.

Así, se ha reconocido en reiteradas ocasiones la posibilidad de que organismo de carácter administrativo ejerzan funciones jurisdiccionales, (Fallos 248:150 y 277:128); ello con las limitaciones de jerarquía constitucional entre la que figura, ante todo, *la que obliga a considerar que …“el pronunciamiento jurisdiccional emanado de órganos administrativos quede sujeto a control judicial suficiente, a fin de impedir que aquéllos ejerzan un poder absolutamente discrecional, sustraído a toda especie de revisión ulterior” (Fallos 247:646)*

Sobre el particular, y dado el carácter eminentemente penal de las infracciones tributarias contempladas en la ley 11.683 deben mencionarse los pronunciamientos recaídos en las causas “Lapiduz” (Fallos 321:1043), “S.A. Volcan Cuareta” (Fallos 261-36), en los que se han admitido que las multas impuestas por parte de organismos administrativos constituyen un ejercicio de tipo jurisdiccional, sujeto a control suficiente.

En este sentido, el profesor Damarco ha señalado que “*El Control de constitucionalidad de las leyes tiene dos aspectos perfectamente definidos en el mundo jurídico: el relativo al principio de legalidad y el que concierne al principio de razonabilidad… la Constitución de un Estado y la vida institucional de un país no se refieren únicamente al legítimo ejercicio, por parte del Estado, de sus facultades constitucionales, sino que también comprende el ejercicio pleno de los derechos. Es en la interacción de dichas facultades y derechos donde se producen las colisiones entre los poderes de la autoridad pública y los derechos individuales que pueden ser afectados por las medidas adoptadas por los poderes políticos del Estado. Por esta razón, el control de constitucionalidad no solo comprende la legitimidad de los actos de autoridad pública, sino también su razonabilidad”*. (“El control de constitucionalidad de las leyes y la causa “Candy S.A.”- Damarco Jorge H. - Editorial La Ley)

Que en consecuencia, la atribución de facultades decisorias a la Administración Federal de Ingresos Públicos en el art. 9, inc. 1 del Decreto 618/97 no resulta incompatible con las garantías constitucionales invocadas, en tanto el ordenamiento jurídico asegura la revisión judicial de los actos administrativos dictados en el ejercicio de tales potestades.

VI.- Que en este estado, corresponde expedirse sobre la procedencia de la multa aplicada a la luz de la normativa invocada.

Teniendo en consideración que el organismo recaudador encuadra la multa apelada en el artículo 46 de la ley 11.683 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.

En lo atinente a la conducta de la Sra. Molinelli, se han receptado las presunciones del art. 47, incisos a) y b) de la ley 11.683 (vigente a la fecha de consideración de la conducta considerada punible) que disponen: "Se *presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: ..a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con las que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11;…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…"*

VII.- Que conforme surge de las actuaciones administrativas oportunamente acompañadas, el ente fiscal procedió a verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente, dando origen a la Orden de Intervención Nº: 835069. Como resultado de la auditoría practicada se impugnaron las operaciones realizadas con los proveedores "Claudio Adolfo Anglada", "Eduardo Facundo Olivares", "José Luis Chávez Oro", "Eduardo José Pizarro", "Osvaldo Dante Rojas Merino", "Cristian Andrés Torrent Gallerano", "Alberto Evaristo Neira", "Mira ,Nelson Omar", "José Fernando Cerdera", "Nelson Ricardo Castañeda" y "Claudia Silvia Giménez".

De acuerdo con el informe de inspección obrante a fs. 4/21 de los antecedentes administrativos, se desprende que la contribuyente

.- no aportó documentación respaldatoria de las operaciones registradas con determinados contribuyentes ("Eduardo Facundo Olivares", "José Luis Chávez Oro", "Alberto Evaristo Neira", "Nelson Ricardo Castañeda" y "Claudia Silvia Giménez)"; .- duplicó en los registros el crédito correspondiente al comprobante Nº 0001-00000316 ("Eduardo José Pizarro";

.- registró en sus libros IVA Compras operaciones por importes mayores a las informadas por sus proveedores José Fernando Cerdera y Anglada, Claudio Adolfo, así como también créditos con proveedores que negaron haberle vendido bienes o prestado servicios (Mira, Nelson Omar y Osvaldo Dante Rojas Merino) y omitió declarar acreencias con uno de sus principales clientes por montos significativos.

En este sentido, la recurrente prestó conformidad al ajuste practicado por la fiscalización interviniente, presentando el día 29/08/2014 las declaraciones juradas rectificativas, de las que resultó un saldo a favor del Fisco Nacional de $ 449.494.-, en tanto que las declaraciones juradas originales presentadas consignaban por tal concepto la suma de $ 273.741,15 (conf. fs. 1 y 4 de los a.a).

Que de ello se desprende, a criterio de la suscripta que ha quedado debidamente acreditada la configuración del elemento objetivo de la infracción imputada, habida cuenta de la falta de ingreso a término del impuesto al valor agregado adeudado por la contribuyente y evidenciadas tanto la grave contradicción a la que alude el inc. a) con la inexactitud a la que hace referencia el inc. b) del citado art. 47.

En relación con el elemento subjetivo, la contribuyente no ha desvirtuado el proceder doloso imputado por el organismo recaudador, limitándose a centrar su disconformidad en cuestiones fácticas vinculadas a los proveedores considerados apócrifos por el ente fiscal. Dicho cuestionamiento resulta ajeno a la cuestión controvertida en autos, en tanto aquí no se discute la procedencia del ajuste, el que fue recepcionado al presentar las declaraciones juradas rectificativas, sino su conducta al presentar las declaraciones originales, las que al no condecirse con la realidad generaron el ingreso de un monto inferior al impuesto debido (conf. CCAF "SMC 360 SA" 21/4/2026)

Asimismo, teniendo en consideración que...*"al interesado le incumbía la carga de probar que las inexactitudes en cuestión habían 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 una descripción de conducta sancionada por la ley, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente"* (Wekser, Marcelo A CNACAF SALA V 23/6/2015).

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, toda vez que la testifical se encuentra enderezada a controvertir el ajuste fiscal que, como se dijo, no es motivo de discusión en los presentes autos.

Por otra parte, las inconsistencias detectadas fueron puestas a conocimiento de la recurrente, por lo que la declaración jurada rectificativa fue presentada a instancias de la inspección, lo que lleva a 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 S.R.L."- 7/3/2013 y "Refinadora Neuquina S.A." 23/12/2015).

VIII.- Que en relación al planteo respecto del alcance que debe otorgarse a la Instrucción General AFIP 06/07 –entonces vigente- considero que las Instrucciones Generales resultan obligatorias para el organismo recaudador y deben ser aplicadas por este en cumplimiento de sus funciones. Ello así toda vez que no han sido dictadas para reglar una situación contingente que se agota con su cumplimiento sino que expresan la voluntad de la autoridad fiscal sobre cómo deben proceder los jueces administrativos frente a todos los casos que se presenten y que reúnan ciertas características; de ahí que posean fuerza normativa y queden incorporadas al ordenamiento como fuente de juridicidad (conf. Comadira, Julio R, Procedimiento Administrativo, La Ley 2002, citado en fallo CNACAF Sala IV "Woolyn S.A. y en el mismo sentido Sala II causa "Martinez, Guillermo Alfredo, 5/11/2013).

Sin perjuicio de ello, no se advierte en el caso de autos que el Fisco Nacional hubiere vulnerado las pautas de valoración general emergentes de la citada instrucción en relación con la sanción apelada.

IX.- Finalmente, también debe rechazarse la petición de reencuadre de la sanción en los términos del art. 45 de la ley procedimental, por cuanto - se reitera- no ha quedado desvirtuado el proceder doloso, lo que impide por tanto el análisis de la posible existencia de error excusable.

Sentado lo que antecede, corresponde confirmar la resolución N° 897/2017 apelada en autos, con costas.

El Dr. Luis dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución N° 897/2017 apelada en autos, con costas.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento lo suscriben dos Vocales Titulares, por

encontrarse vacante la Vocalía de la 9a. Nominación (cfr. art. 184, 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 Claudio Esteban Luis
Date: 2026.08.14 14:23:53 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Viviana Marmillon
Date: 2026.08.19 16:16:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.19 16:16:43 -03:00