Expte. nro. 1147/2024 "LEASINGMICROS SA (TF 37138-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de octubre de 2025.- MLF

Y VISTOS, CONSIDERANDO:

I- Que el Tribunal Fiscal de la Nación **confirmó en todas sus partes** las Res. nro. 206/2012 (DV RPOS); 207/2012 (DV RPOS) y 208/2012 (DV RPOS) que determinaron de oficio la obligación de Leasingmicros SA en relación al Impuesto a las Ganancias, al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto sobre los Bienes Personales -Acciones y Participaciones-, respectivamente, más intereses y, en el último caso también impuso multa con sustento en los arts. 46 y 47, inc. a y b, de la ley 11683. Asimismo, **declaró la nulidad** de la Res. 48/2014 (DV RPOS); todo ello con costas (v. sentencia de fs. 470/480).

El pronunciamiento fue apelado por el Fisco, cuyo recurso fue concedido a fs. 499 (punto 4) y fundado a fs. 493/497; los agravios no han sido replicados (cfr. fs. 518).

II- Que las quejas del apelante se dirigen únicamente a cuestionar lo decidido en relación a la Res. 48/2014 (punto 2 del fallo).

En el décimo considerando de la sentencia (fs. 478vta./479vta.), el tribunal de la anterior instancia analizó las sanciones impuestas en el marco de las resoluciones impugnadas y concluyó que la Res. 48/2014 (DV RPOS) dictada el 9/5/2014 en el expte. nro. 40013-I sobre sumario infraccional en el Impuesto a las Ganancias (periodos 2008 y 2009) era nula de nulidad absoluta e insanable (art. 7 y 14, ley 19549) por encontrarse viciada su causa y motivación.

En sustento de su decisión, señaló que al dictar la resolución determinativa (Res. 206/2014 (DV RPOS), del 31/10/2012) el Fisco formuló

reserva conforme lo dispuesto por el art. 20 de la ley 24769 de la eventual instrucción de sumario para la aplicación de las sanciones contempladas en la ley 11683 en el impuesto y periodos respectivos.

Sin embargo, consideró que tal reserva carecía de justificación ya que a la fecha del dictado de la resolución determinativa ya se encontraba vigente la ley 26735 (BO 28/12/2011) y que, en consecuencia, no se cumplió con lo dispuesto en el art. 74 de la ley 11683 (to 1998 y mod) que impone que, cuando las infracciones surgieren con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen.

Añadió que, aun considerando la reserva efectuada, tampoco existe constancia de la formulación de la denuncia penal correspondiente por parte del organismo recaudador.

Por ello, entendió que el caso bajo examen "encuadra en las prescripciones del art. 14" y añadió que es deber del Fisco resguardar debidamente el derecho de defensa por ante su sede y el del Tribunal Fiscal realizar un control de legitimidad sobre los contenidos de las resoluciones apeladas ante su instancia jurisdiccional. Señaló que, en casos como el de autos, el acto recurrido no contiene los elementos mínimos para que puedan ser evaluados en su legitimidad por lo que no corresponde su revocación sino directamente decretar su nulidad y explicó que la nulidad detectada reviste tal entidad que resulta de imposible subsanación posterior pues admitir lo contrario importaría que el ente fiscal se encuentre facultado "…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" (v. fs. 479vta.)

III- Que, en el memorial, el ente recaudador sostiene que el pronunciamiento se sustenta en fundamentos aparentes y resulta arbitrario. Explica que las sumas determinadas por lo tributos que dieran origen a la multa aplicada superaban la condición objetiva de punibilidad requerida por el art. 1 de la ley 24769 según el texto vigente al momento del hecho imponible por lo que existían elementos que aconsejaban suspender la aplicación de multa en la resolución administrativa a resultas del eventual proceso penal tributario.

#38662144#475084170#20251007113021430

Señala que la previsión contenida en el art. 74 de la ley de procedimientos tributarios no puede ser entendida como un obstáculo legal a la procedencia de la aplicación de sanciones en supuestos como el del caso y que la reserva efectuada requiere de la previa convicción administrativa de que se ha cometido el delito de evasión simple o agravada, que presupondría a su vez la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos de la figura infraccional prevista en el art. 46 de la ley 11683.

Así, estima que el art. 74 ya mencionado no se limitó a fijar una consecuencia para la no aplicación de la sanción junto con la determinación (indemnidad) sino que expresamente explicitó el criterio que lleva y da fundamento a esa consecuencia (no encontrar mérito para imponer sanciones), por lo que no se debe resolver un caso como el presente en el que se ha formulado reserva en función del art. 20 de la ley 24769 de igual manera que aquellos casos donde nada se dijo en el acto determinativo. En efecto; a su entender la reserva formulada puso en conocimiento del contribuyente o responsable que para el Fisco la conducta configuraba, en principio, una infracción cuyo juzgamiento no obstante era diferido y de allí que la modificación de aquella convicción solo actualiza la evaluación de la conducta en el orden infraccional.

En suma, postula que no es aplicable el art. 74 ya mencionado en los supuestos en que se ha formulado reserva del art. 20 de la ley penal tributario y luego se verifica la concurrencia de circunstancias de hecho o de derecho que hacen variar la convicción administrativa respecto de la presunta comisión de un delito penal tributario pero se mantienen las condiciones objetivas y subjetivas que pueden dar lugar a la aplicación de sanciones en sede administrativa.

Pone de resalto que a la fecha de dictado de la resolución determinativa (31/10/2012) se encontraba vigente la Res. PGN 5/12 (8/3/2012) mediante la cual el Procurador General de la Nación instruyó a los fiscales con competencia en materia penal para que adopten la interpretación señalada en sus considerandos y, en consecuencia, se opongan a la aplicación retroactiva de la ley 26735, a la que adhirió la AFIP mediante Nota 143/2012 (DI PLPE) de fecha 13/3/2012, circularizada por Nota 536/2012 (SDG ASJ) del 20/3/2012.

Añade que dicho criterio se mantuvo hasta el 10/7/2014, fecha en la cual el Procurador General de la Nación emitió la Res. PGN 1467/14 en la que dejó sin efecto su similar 5/12 en virtud de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación el 18/2/2014 en la causa "Soler Diego s/ recurso de casación" (S.765.XLVIII) en el que se desestimó el recurso del Ministerio Publico Fiscal en el primer caso en los que la procuración emitió dictamen en línea con el contenido de la Res. PGN 5/12. Con posterioridad a ello, la Dirección General Impositiva emitió la Nota 1872/14 (DG IMPO) de fecha 8/4/2014 adhiriendo al nuevo criterio propiciado.

En función de lo expuesto, considera que la reserva formulada en la Res. 206/12 lejos se encuentra de ser carente de justificación y que la entidad de la cuestión no puede dilucidarse con la mera referencia de las fechas para concluir sin más análisis en la aplicación retroactiva de la ley 26735.

Concluye así en que las disposiciones de los arts. 17 tercer párrafo y 74 de la ley 11683 no constituyen obstáculo para la aplicación de la multa en los casos en que, en cumplimiento de la ley 24769, se difiera su aplicación al dictarse la determinación de deuda, con independencia de que con posterioridad se la considere desincriminada por entender aplicable la ley penal más benigna y no se formule denuncia.

Finaliza afirmando que se encuentra debidamente acreditado el elemento objetivo requerido por la norma para la configuración de la infracción y acreditados los presupuestos de hecho que permiten presumir que ha existido voluntad de producir declaraciones engañosas (art. 47 inc. a y b de la ley de rito) y que no existe ninguna razón por la que pudiera alegarse válidamente la nulidad de la resolución en trato.

IV- Que, ante todo, cabe puntualizar que en las actuaciones administrativas que anteceden a esta causa (copia del **expte. 11136-1633-**

2011/1), relacionadas con la orden de intervención 569788, consta, en lo que al recurso interesa, las siguientes actuaciones:

(a) informe final de inspección a fs. 815/829, del que surge que, pese a los sucesivos requerimientos de la fiscalización el contribuyente no aportó la documentación solicitada a fin de dilucidar su situación fiscal, motivo por el cual el organismo fiscal instrumentó diversos medios para obtenerla, entre ellos los allanamientos solicitados ante el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional de Posadas de acuerdo al expediente 1-8478/11 por *presunta infracción al art. 21 de la ley 24769* (v. fs. 584/608 cpo. IG);

(b) se confirió vista a la contribuyente de los cargos formulados y de las actuaciones administrativas por el Impuesto a las Ganancias periodos 2007, 2008 y 2009 (art. 1) y se instruyó sumario N°181/12 respecto de los periodos fiscales 2008 y 2009, por constituir la conducta desplegada, en principio, infracción a los arts. 46 y 47, incs. a) y b) de la ley 11683 -to 1998 y mod- (v. su art. 3), acordando en ambos casos el plazo de 15 días para formular su descargo (v. Res. 47/12 a fs. 853/859), que fue presentado a fs. 879/905 (ref.);

(c) el trámite continuó con las actuaciones de prueba: apertura a fs. 916/917 (Res. 85/12), su producción y clausura de la etapa (v. Res. 153/12 a fs. 942/943);

(d) luego del informe de sustanciación de la División Revisión y Recursos -Sección Determinaciones de Oficio- nro. 35/12 (v. fs. 946/951), donde se valoraron las pruebas aportadas, y del

dictamen jurídico de fs. 952/962, se dictó la **Res. 206/12** (v. fs. 963/977) de fecha 31/10/2012).

Es importante puntualizar que **en la resolución determinativa (Res. 206/12) expresamente se ha considerado la conducta del contribuyente como una infracción a los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la ley 11683**, en los siguientes términos: "…conforme al sumario nro. 181/12 (DV RPOS) la conducta del contribuyente se halla tipificada en los artículos 46 y 47 incisos a) y b) de la ley 11683 (to en 1998 y sus modificaciones) (…) la contribuyente en el descargo plantea la ineistencia de DDJJ engañosas, lo cual torna `…*inaplicable las sanciones de los art. 46 y 47 de la LPT…´* (…) en el caso de autos se encuentran acreditados los aspectos constitutivos de la figura sancionada por el art. 46 de la ley 11683 (to en 1998 y sus modificaciones) (…) la detección de activos no declarados y la utilización de una interpósita persona para demostrar la existencia de préstamos con los que pretende justificar la adquisición de dichos activo demuestran el accionar ilegitimo orientado a ocultar maliciosamente su realidad impositiva al Fisco (…) los activos ocultos detectados por la inspección permiten tener por acreditado el hecho base descripto en el art. 47, incisos a) y b) de la ley 11683 (to 1998 y modificaciones) resultando evidente la existencia de la grave contradicción exigida en dicha norma (…) que ante la falta de argumentos y pruebas fehacientes no procede desvirtuar la responsabilidad imputada" (v. fs. 974/975).

Además, **en el acto mencionado también se explicitaron las razones del diferimiento dispuesto en los términos del art. 20 de la ley 24769** (v. su art 5), señalando que "…dado el monto y naturaleza de los ajustes practicados, corresponde diferir la aplicación de la multa *hasta tanto el área penal resuelva la procedencia de la radicación de la denuncia en dicha sede*" (v. fs. 975/976, el resaltado no es del original).

Asimismo, en el **sumario 181/12 (actuación 11136-1365-2011)**, acumulado al principal:

(a) obra a fs. 22 nota nro. 559/14 (DV JPOS) del 29 de abril de 2014 en la que el jefe de la División Jurídica de la División Regional Posadas devuelve las actuaciones sumariales "por no quedar incurso en los presupuestos penales vigentes" en atención a la vigencia de la ley 26735 (BO 28/12/2011) y la **Nota nro. 1872/14 (DG IMPO) del entonces Director General de la DGI de fecha 8/4/2014, actuación SIGEA nro. 13324-93-2014/40** (v. copia a fs. 23) respecto de la aplicabilidad del


#38662144#475084170#20251007113021430

principio de retroactividad de la ley penal más benigna, en relación a la Res. 5/12 PGN, Fallo CSJN S.765.XLVIII ("Soler Diego s/ recurso de casación") y Nota nro. 536/12 (SDG ASJ), en la que se informa que "…cobran operatividad las pautas oportunamente impartidas por Nota nro. 143/12 (DI PLPE) en su penúltimo párrafo conformada por Nota nro. 536/12 (SDG ASJ) en el sentido que resulta aplicable el principio de retroactividad de la ley penal más benigna. Ello así, con sustento en la remisión efectuada el 18 de marzo de 2014 por la Subdirección General de Coordinación Técnico Institucional - Dirección de Secretaría General relacionada con el fallo y tema del asunto (fs. 3) y los e-mail de la Subdirección General de Asuntos Jurídicos de fecha 17 y 26 de marzo del corriente año y el e-mail de la Subdirección General de Coordinación Técnico Institucional del día 26 de marzo de 2014, que se encuentran agregados a las presentes actuaciones";

(b) luego del dictamen jurídico de fs. 24/25, el 9/5/2014 se dictó la **Res. 48/14** imponiendo la multa que se encuentra cuestionada en esta causa, en la que se señaló que "…el ajuste practicado a la contribuyente no reúne los parámetros que establece el art. 1 de la ley 24769 modificada por la ley 26736, en virtud de elevarse la condición objetiva de punibilidad a la suma de pesos cuatrocientos mil ($400.000) por cada tributo y ejercicio anual" (v. fs. 26/28).

V- Que, efectuada la reseña que antecede, es necesario advertir que el Tribunal Fiscal señaló en su sentencia que, para la fecha en que fue dictada la Res. 206/12 (31/10/2012), ya se encontraba vigente la ley 26735 (BO 28/12/2011) por lo que la reserva formulada en los términos del art. 20 de la ley 24769 carecía de justificación; añadió que, aun considerando tal reserva, no existía constancia de la formulación de la denuncia penal, lo cual le permitió concluir que "…**la posterior apertura del sumario infraccional** que desembocó en el

#38662144#475084170#20251007113021430

dictado de la Resolución nro. 48/14 (DV RPOS) no se ajustó a derecho y, por ende, tampoco lo fue su consecuencia, esto es, el acto administrativo sancionatorio" (v. doceavo párrafo del cons. X, el resaltado no es del original).

Ahora bien, distintamente a la afirmación precedentemente resaltada, **cabe precisar que la apertura del sumario no es posterior al dictado de la resolución que determinó el gravamen sino que el sumario nro. 181/12 se instruyó el 8/2/2012 en la misma resolución que ordenó la vista al contribuyente de los cargos formulados** (v. arts. 1 y 3 de la Res. 47/12 DV RPOS a fs. 853/859 de las actuaciones 11136-1633-2011/1).

VI- Que el art. 74 de la ley de procedimientos tributarios 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. 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" (énfasis agregado).

La incorporación del texto transcripto "tuvo el propósito de dar certeza a las situaciones jurídicas y evitar lo que ocurría con anterioridad a la reforma, cuando los contribuyentes que habían sufrido una determinación de oficio ignoraban si serían objeto de sanción penal hasta la eventual prescripción de la acción del Estado" (Carlos M. Giuliani Founrouge y Susana Camila Navarrine, "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Buenos Aires, 2010, pág. 395)

Resulta así que lo que esta norma pretende proteger es la seguridad jurídica "…ya que el contribuyente o responsable toma conocimiento -en un mismo acto- del tributo que adeuda y de la sanción que debe cumplir, quedando despejado todo atisbo de incertidumbre o duda" (cfr. Ernesto Carlos Celdeiro; María de los Ángeles Gadea y Juan José Imirizaldu, "Procedimiento tributario", Buenos Aires, 2012, comentario al artículo 74).

VII- Que, examinados los antecedentes del caso desde la perspectiva señalada, **se debe tener en cuenta que en la resolución que corrió vista de lo actuado y de los cargos formulados también se inició sumario por la presunta infracción administrativa (Res. 47/12) y que, en su descargo, el**

contribuyente no sólo tuvo oportunidad de impugnar el aspecto tributario de la pretensión fiscal sino también el sancionatorio. Añádase a ello que en la Res. 206/12 quedó explicitado que se encontraban acreditados los aspectos constitutivos de la infracción así como la presunciones que autorizan la aplicación de la figura agravada (v. fs. 974/975).

De este modo, **en este caso difícilmente el contribuyente pudiera haber albergado alguna duda acerca de la efectiva voluntad del Fisco de sancionarlo en los términos de los arts. 46 y 47 de la ley 11683 (to 1998 y mod).** Se concluye así que "…la reserva efectuada en los términos del art. 20 de la ley 24769 en oportunidad de dictar la resolución determinativa de oficio, importó suficiente manifestación de voluntad estatal y noticia para el contribuyente, respecto de la intención del organismo recaudador de instar la aplicación posterior del régimen sancionatorio…" (cfr. Sala II de esta Cámara, causa "Monte de Pino S.A. (TF 37502-I) c/DGI", expte. nro. 27482/2023, sentencia del 14/5/2024).

VIII- Que, además, **la reserva formulada en el art. 5 de la Res. 206/12 no parece injustificada**. Por el contrario, se explica con el cambio normativo operado a partir de la ley 26735 (BO 28/12/2011), que modificó la ley penal tributaria y en la consecuente discusión interpretativa acerca de si ello importaba, o no, una ley penal más benigna de aplicación retroactiva.

En efecto; mediante la Res. PGN 5/12 (8/3/2012) el Procurador General de la Nación instruyó a los fiscales con competencia en materia penal para que se opongan a su aplicación retroactiva, postura a la que adhirió el organismo recaudador mediante Notas 143/2012 (DI PLPE) y 536/2012 (SDG ASJ).

Esta interpretación se mantuvo hasta que la Corte Federal dirimió la cuestión en el fallo "Soler Diego s/ recurso de casación" (S.765.XLVIII). Ello motivó un cambio de postura de la Procuración General de la Nación,

dejándose sin efecto la instrucción emitida (Res. PGN 1467/14, del el 10/7/2014). Con posterioridad, la Dirección General Impositiva emitió la Nota 1872/14 (DG IMPO) de fecha 8/4/2014 adhiriendo al nuevo criterio propiciado (v. fs. 22/23 del sumario 181/12).

Así, resulta que **en el lapso señalado la AFIP consideró que no resultaba de aplicación retroactiva la ley 26375 a fin de determinar si el ajuste practicado superaba, o no, la condición objetiva de punibilidad requerida por el art. 1 de la ley 24769.** Ello es coherente con lo actuado en la causa -dado que la Res. 206/14 fue dictada el 31/10/2012 y la Res. 48/14 data del 9/5/2014- así como con lo expresado en el cuarto párrafo de la resolución sancionatoria y también justifica que, en el caso, finalmente no se haya formulado denuncia penal.

IX- Que, contrariamente a lo afirmado en el pronunciamiento apelado, **el acto sancionatorio se encuentra suficientemente motivado**, basta al efecto con señalar que explicitó el cambio interpretativo en relación a la condición mínima de punibilidad de la ley penal tributaria y **se sustenta correctamente en los antecedentes tanto de hecho como de derecho por lo que no se advierte vicio alguno en su causa**. Efectivamente; nótese que el sumario fue acumulado a las actuaciones relativas a la determinación tributaria (v. art. 8 de la Res. 85/12 a fs. 913/917 del expte. 11136-1633-2011/1), por lo que ambos aspectos fueron examinados conjuntamente en la Res. 206/12, **en la que se ya se había resuelto sobre la infracción administrativa endilgada, con los mismos argumentos que luego fundaron la Res. 48/14**.

X- Que **lo actuado no evidencia lesión alguna al derecho de defensa de la contribuyente**, quien tanto en su descargo como en los recursos ante el Tribunal Fiscal tuvo la oportunidad no sólo de impugnar los cargos por tributos sino también de plantear sus defensas en relación a las infracciones endilgadas.

A ello cabe agregar que, en el escrito recursivo, la parte actora no invocó concretamente una afectación al debido proceso adjetivo o al derecho de defensa *con base en esta cuestión* (cfr. fs. 389/408, en particular, puntos IV y VI; v. asimismo punto VI de la sentencia que rechaza las nulidades allí planteadas), sino que **ese argumento fue introducido por el tribunal de la instancia anterior al momento de fundar la sentencia**.

XI- Que, por las razones expuestas, corresponde admitir la apelación del Fisco y revocar el punto 2 de la sentencia.

XII- Que encontrándose firme por falta de agravio lo decidido sobre la determinación tributaria practicada en relación al Impuesto a las Ganancias por los periodos 2008 y 2009, **el aspecto material de la infracción se encuentra acreditado, así como también su plano subjetivo**, dado que el Fisco ha probado las presunciones del art. 47, incs. a) y b) de la ley de procedimiento tributario (derivados de la existencia de activos ocultos detectados por la inspección así como la utilización de una interpósita persona para demostrar la existencia de préstamos con los que pretende justificar la adquisición de dichos activos) que autorizan a afirmar que el contribuyente ha incurrido en una conducta dolosa, conclusión que el actor no ha logrado desvirtuar mediante sus alegaciones ni, tampoco, con la prueba producida.

En esta línea, recuérdese que, una vez probado el hecho que autoriza a presumir el dolo (artículo 47 de la ley 11.683), se invierte la carga de la prueba y recae sobre el contribuyente la prueba de la inexistencia de la intención de defraudar, lo cual no se verifica en el caso.

Por tal razón, en la medida en que no ha sido adecuadamente rebatida la presunción del dolo en el caso, corresponde confirmar la multa impuesta, en la medida en que la actora no ha opuesto argumentos defensivos concluyentes ni aportado pruebas relevantes a fin de rebatir la imputación dolosa.

En consecuencia, corresponde confirmar la Res. 48/14 (DV RPOS).

Fecha de firma: 16/10/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38662144#475084170#20251007113021430

XIII- Que las costas deben ser soportadas en ambas instancias por la parte actora que ha resultado vencida (arts. 279 y 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, **SE RESUELVE**: revocar el punto 2 de la sentencia apelada y confirmar la Res. 48/14 (DV RPOS); costas de ambas instancias a la vencida (arts. 279 y 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

En atención a la forma en que se resuelve, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios de fs. 499/vta.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que -por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala- suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán, quien integra este Tribunal en los términos de la Ac. 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JORGE EDUARDO MORÁN

Fecha de firma: 16/10/2025
Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

#38662144#475084170#20251007113021430