Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Expte. Nº 8536/2024
"ZURSCHMITTEN SRL (TF 27347551-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

Buenos Aires, de octubre de 2025.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que a través de la resolución de fojas 1246/1252 -de las actuaciones administrativas en soporte digital- la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso interpuesto por la firma actora. En consecuencia, confirmó la Resolución N°17/2022 -del 25/02/2022- dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe de la AFIP. A través de ese acto administrativo: (i) se determinó de oficio la obligación de la actora en el IVA por los períodos fiscales 4/2017 a 8/2019 en $2.287.361,21, más intereses resarcitorios; (ii) se aplicó una multa de $426.777,04 por haber presentado declaraciones juradas inexactas, al aplicar una alícuota reducida improcedente, configurándose el elemento objetivo de la infracción tipificada en el artículo 45 de la Ley 11.683, por los períodos fiscales 4/2017 a 11/2017 -equivalente al setenta por ciento (70%) del impuesto determinado de oficio-, y otra de $1.677.679,72 por los períodos fiscales 12/2017 a 8/2019 -equivalente al ciento por ciento (100%)-. Impuso las costas a cargo de la vencida.

Para así decidir, señaló que la firma ZURSCHMITTEN SRL (que desarrolla como actividad principal la fabricación de muebles y partes de muebles) consideró errónea la interpretación del juez administrativo al calificar su actividad como "venta de cosas muebles" y grabarlas por esa razón con la alícuota del 21% de la Ley de IVA, en lugar de considerarla "obra sobre inmueble ajeno" y gravarla con el 10 ,5%.

Por otro lado, recordó que la demandada consideraba que los trabajos de la actora no modificaban la estructura de los inmuebles sobre los que se instalaban, por lo que debían entenderse como prestaciones adicionales -o complementarias-, y gravarse con la alícuota general sin el beneficio previsto en la norma.

Sobre esa base, indicó que la cuestión radicaba en determinar si a las operaciones descritas en la resolución recurrida les correspondía el tratamiento previsto en el artículo 3, inciso a), de la Ley de IVA -relativas a los trabajos realizados sobre inmueble ajeno- (como sostiene la actora); o el del inciso c) -relativo a la fabricación de cosas

muebles- (como sostiene la demandada). Expresó que dependiendo del encuadramiento que se le otorgue correspondía aplicar una alícuota u otra.

En ese contexto, el Tribunal *a quo* efectuó un relato de las constancias de la causa. Destacó que, según surgía de los comprobantes de pago y remitos, lo que hizo la sociedad fue fabricar muebles y luego llevarlos a su destino (ya elaborados) y, una vez en la obra, completó el armado de aquellos en ese lugar. Debido a ello, y atento a que la actora no aportó elementos probatorios para sustentar sus dichos, concluyó que la actividad en cuestión no se trataba de una obra sobre un inmueble ajeno y, por esa razón, no correspondía que se le aplicara la alícuota reducida.

II.- Que en otro orden, a fojas 1300/1301 el Tribunal Fiscal reguló los honorarios de la representación fiscal en la cantidad de 7 ,82 UMAs; y en la cantidad de 19,56 UMAs para su patrocinio letrado, con la aclaración de que dichas sumas se hallaban a cargo de la actora. La regulación fue apelada por los letrados del Fisco Nacional al considerar escasas dichas sumas (v. fs. 1317 de las actuaciones administrativas).

III.- Que contra la decisión de fondo, la actora interpuso un recurso de apelación a fojas 1261 -de las actuaciones administrativas-, y expresó sus agravios a fojas 1289/1296, los que fueron replicados por su contraria a fojas 1385/1401.

En su presentación, se quejó de que el Tribunal *a quo* realizó un erróneo encuadre de la actividad que desarrolla, ya que "[…] no se trata de la venta de muebles terminados, sino de obras de carpintería que engloban no sólo la construcción del mueble en sí sino también su instalación […] donde pasará a ser un inmueble por accesión".

Además, indicó que "[…] los muebles incorporados van a formar un todo con el inmueble y no pueden ser objeto de un derecho separado sin la pérdida de su valor".

Por tales motivos, consideró que su actividad encuadraría en el supuesto previsto en el artículo 3, inciso a) de la Ley de IVA, por lo que solicitó que se revocara la resolución apelada y se hiciera lugar a la aplicación de la alícuota reducida.

Finalmente, expresó que no había existido en el caso un perjuicio fiscal y que, más allá de ello, debía considerarse –subsidiariamente- la existencia de un error excusable como eximente de responsabilidad.

IV.- Que corresponde ingresar al análisis del recurso de apelación de la actora contra la decisión del Tribunal *a quo,* a través de la cual se confirmó la Resolución N°17/2022 en cuanto determinó su obligación frente al IVA y le aplicó una multa en relación con los periodos fiscales 4/2017 a 11/2017.

Cabe destacar que la controversia se circunscribe a determinar si la actividad de la actora encuadra -o no- en el artículo 3, inciso a), de la Ley de IVA -relativa a trabajos realizados sobre inmueble ajeno-; o el del inciso c) -vinculado a la fabricación de cosas muebles-. Y, sobre esa base, resolver si le resulta aplicable la alícuota del 10,5%, o la general del 21% de la ley.

IV.1.- Al respecto, conviene recordar que esta Cámara ha señalado el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley Nº 11.683, de modo tal que cabe, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (conf. esta Sala in re: N° 6114/2024 “Aubone Marcelo (TF 34335-I) c/ DGI s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, del 11/09/2025, y sus citas, entre otros). Tal principio, sin embargo, puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos.

En otras palabras, el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, in re: N° 16176/2023 “Banco Columbia (TF 48156-I) c/ DGI s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, del 01/07/2025, y sus citas, entre otros).

IV.2.- Por otro lado, cabe precisar el marco normativo aplicable.

El artículo 3 de la Ley de IVA establece que se encuentran alcanzadas por dicho impuesto los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno (tales como las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones -civiles, comerciales e industriales-, las reparaciones y los trabajos de

mantenimiento y conservación). A su vez, aclara que la instalación de viviendas prefabricadas se equipara a trabajos de construcción (inc. a).

Además, el inciso c) de aquel artículo prevé que también estará alcanzada "[l]a elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble -aun cuando adquiera el carácter de inmueble por accesión- por encargo de un tercero, con o sin aporte de materias primas, ya sea que la misma suponga la obtención del producto final o simplemente constituya una etapa en su elaboración, construcción, fabricación o puesta en condiciones de utilización".

Por su parte, el artículo 28 de la norma dispone en su cuarto párrafo que "[e]starán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo: […] c) Los hechos imponibles previstos en el inciso a) del artículo 3° destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso y los hechos imponibles previstos en el inciso b) del artículo 3° destinados a vivienda."

Asimismo, el Decreto N° 1230/96 (que establece las normas para la aplicación de la alícuota diferencia) prevé en su artículo 2 que los trabajos sobre inmueble ajeno u obras sobre inmueble propio, según corresponda, están destinados a vivienda, cuando por las características de la construcción pueda considerarse que la misma ha sido concebida para ese fin (inc. a).

Luego, el inciso c) de dicho artículo 2 establece que "[a]tento a que la reducción de la alícuota dispuesta para los trabajos sobre inmueble ajeno u obras sobre inmueble propio definidos en el inciso a) de este artículo, ha sido establecida exclusivamente respecto de esos hechos imponibles, dicha reducción no resulta aplicable a las ventas por incorporación de bienes de propia producción que puedan configurarse a raíz de la realización de los mismos. Por lo tanto, la reducción de la alícuota no alcanza a los bienes de propia producción que se incorporen a trabajos realizados sobre inmueble ajeno, los que deberán facturarse separadamente, no resultando aplicable a su respecto lo dispuesto en el encabezamiento y en el numeral 3) del quinto párrafo del artículo 9 de la ley".

IV.3.- En el *sub lite*, para arribar a la solución que aquí se recurre, el Tribunal Fiscal recordó que no se hallaba controvertido que la actividad principal de la actora era la fabricación de muebles -y partes de muebles-, esencialmente de madera. Y para ello utilizaba -según describió la contribuyente- tres modalidades, a saber: (i) la venta de

muebles *standard* en su salón de ventas; (ii) la venta e instalación de muebles a medida en inmuebles existentes; y (iii) la locación de obras de carpintería de madera en inmuebles en construcción.

Recordó que aquella poseía una planta industrial en la que fabricaba placares, vestidores y amoblamientos de cocina y baño, y que trasladaba materiales, personal y maquinarias a las obras, donde culminaba con el proceso de fabricación de los productos.

Luego puso de resalto que en el Informe Final de Inspección y en la Resolución N° N°17/2022 -aquí atacada- se resumieron las tareas llevadas a cabo por la empresa, a la vez que se efectuó un detalle de la documentación recolectada en el curso de la fiscalización. En ese punto, refirió que el origen del procedimiento se debió a que en los períodos fiscales 04/2017 a 08/2019 la firma habría facturado el 56% de sus ventas a la alícuota del 10,5% -el 62% a personas con DNI, sin CUIT, y el 38% a empresas constructoras-, cuando a las actividades que desarrolló -vinculadas a la fabricación e instalación de muebles- se le debía aplicar la alícuota general del 21%.

En ese contexto, el Tribunal *a quo* indicó que debía determinarse si -como sostenía la actora- las tareas de aquella consistieron en trabajados sobre inmuebles ajenos o de ventas de cosas muebles.

En cuanto a las constancias de la causa, refirió que “[…] los comprobantes que reflejan sus ventas a las empresas constructoras, que obran en las voluminosas act. adm., fueron emitidos por conceptos genéricos tales como ‘mesadas’, ‘piezas varias’ […] pero en ninguno de ellos se hace referencia a prestaciones de servicios en las obras con personal que puedan ser encuadradas en la normativa que rige el beneficio. Es decir, no adjuntó ni en esta instancia ni en la previamente sustanciada prueba alguna del efectivo traslado de materiales o de contratistas desde su planta a las obras, tampoco se refirió a los operarios que tuvo a dichos fines en su nómina o que contrató, lo que deja sin sustento probatorio sus dichos”.

Dicha circunstancia -prosiguió- ponía de resalto que si la actora tuvo que hacer “ajustes” en la obra éstos no revestían entidad para caracterizar a la operación como una “obra sobre inmueble ajeno”, debido a que constituía una tarea meramente accesoria a la fabricación que realiza sobre muebles ya armados en su taller.

Agregó que si bien la firma se quejó de que la fiscalización no se hizo presente en las obras para analizar si brindaba el servicio de construcción, lo cierto era que fue su parte quien “[…] no realizó esfuerzo alguno por probar dicho extremo a través de otros

medios, como los antes aludidos, o a través de la existencia de máquinas o enseres para llevar a cabo dichas prestaciones y/o locaciones".

En esta línea, recordó que en el Informe de Inspección se dejó constancia de que sin perjuicio del requerimiento a las empresas constructoras (a las que se les facturaron las ventas a la alícuota del 10 ,5%) de que remitieran presupuestos; órdenes de compra; y contratos con la identificación de las operaciones y condiciones pactadas, ningún elemento fue aportado. Sin perjuicio de que "[…] una de las firmas circularizadas, Mundo Desarrollos S.A., en la nota de pedido que consta a fs. 191, que luego dio lugar a la emisión de la Factura 'A' […] informó que en ella se incluyeron conceptos como 'mueble de cocina', 'mueble de lavadero', 'placard' y 'marcos para espejo' que se gravaron al 10,5%".

A partir de allí, determinó que no existían en la causa documentos que especifiquen los trabajos que la firma dice haber realizado. Además, el hecho de que los comprobantes fiscales emitidos a sus clientes carecieran de un detalle preciso tornaba dificultoso identificar las prestaciones que el actor consideró alcanzadas por el beneficio.

Agregó que los resultados de la prueba informativa indicaban que "[…] al responder sobre los trabajos realizados por la firma apelante, las empresas constructoras dieron cuenta de que Zurschmitten S.R.L. llevaba materias primas o productos semielaborados y completaba su construcción o instalación en las obras […]" (v. fs. 50/55 de las actuaciones administrativas).

Sobre la base lo expuesto, el Tribunal Fiscal concluyó que la actora se limitó en su actividad a fabricar muebles y llevarlos a su destino ya elaborados. Y, una vez en la obra, completó el armado de aquellos. Aclaró que ello de ningún modo convertía su trabajo en una obra sobre un inmueble ajeno (única excepción prevista por la ley para aplicar la reducción de la alícuota), por lo que las operaciones realizadas por ZURSCHITTEN SRL fueron correctamente encuadradas por la AFIP en el artículo 3, inciso c) de la Ley de IVA.

Finalmente, determinó que los hechos comprobados daban cuenta de la omisión incurrida por la sociedad al haber presentado declaraciones juradas del impuesto consignando datos inexactos en la alícuota aplicable, que implicaron un menor ingreso de lo debido. Por tal razón, precisó que resultaba configurado el elemento objetivo de la infracción tipificada en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 en el que fue encuadrada su conducta.

Por lo demás, en cuanto al elemento subjetivo, indicó que la recurrente no había demostrado un obrar diligente en su conducta ni rindió prueba para acreditarlo, como tampoco alegó dificultades para la

interpretación de los preceptos aplicables que pudieran haber llevado al *a quo* a excusar su responsabilidad.

IV.4.- A partir de ello, no se advierte que la apreciación de la prueba efectuada por el *a quo* haya sido arbitraria o irrazonable, de modo tal que justifique desechar las conclusiones vertidas sobre el punto en el pronunciamiento apelado. Por el contrario, la decisión refleja un exhaustivo análisis que pone en evidencia la orfandad probatoria imputable a la actora (tanto en sede administrativa como ante este Tribunal) a fin de acreditar que su actividad debía ser encuadrada en el artículo 3, inciso a), de la Ley de IVA. En efecto, el Tribunal Fiscal comprobó que sus trabajos presentaban las características de “ventas de cosas”, toda vez que fabricaba productos que luego trasladaba a una determinada obra, donde completaba su armado. Por ello, determinó que su actividad fue encuadrada de manera correcta en el inciso c) de aquella norma.

A su vez, aquella comprobación dejó en evidencia la infracción tipificada en el artículo 45 de la Ley N° 11.683, sobre lo cual el Tribunal agregó que la contribuyente no había acreditado ningún elemento capaz de desvirtuar su culpabilidad.

Cabe agregar, que los planteos de la recurrente se vinculan directamente con cuestiones de hecho y prueba, respecto de los cuales prevalece la apreciación del Tribunal Fiscal, a menos que se acredite una manifiesta arbitrariedad. Aquí, la actora no sólo no ha acreditado dicho extremo, sino que tampoco ha indicado elementos de prueba que permitan a esta Alzada apreciar un error manifiesto (cfr. art. 1180 del CA, y esta Sala in re: 13533/2025 “Compañía Argentina de Granos SA (TF 38403-A) c/ DGA s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, del 01/07/2025).

En consecuencia, corresponde desestimar los agravios vertidos y confirmar la resolución apelada, con costas a cargo de la vencida.

V.- Que resuelto lo anterior, corresponde analizar el recurso de apelación interpuesto por la representación del Fisco Nacional contra la regulación de honorarios de fojas 1300/1301.

Al respecto, en función de la naturaleza, del resultado obtenido y de la extensión, calidad y eficacia del trabajo profesional cumplido por la representación letrada de la parte demandada en el proceso, corresponde confirmar la regulación de honorarios practicada

por el Tribunal Fiscal de la Nación toda vez que resulta ajustada a derecho (conf. arts. 16, 20, 21, 25, 44 y 51 de la Ley Nº 27.423 y Resolución SGA 2226/2025).

Asimismo, considerando las pautas mencionadas, por la labor desempeñada ante esta Alzada, se fijan los honorarios profesionales por la representación legal de la demandada en la cantidad de 8,10 UMAs, equivalente -a la fecha del presente- a la suma de $625.554,90 (conf. art. 51 de la Ley Nº 27.423 y Resolución SGA 2226/2025).

Se aclara que los importes regulados no incluyen suma alguna en concepto de impuesto al valor agregado, el cual deberá adicionarse en caso de que los profesionales acrediten su condición de responsables inscriptos.

Por lo expuesto, corresponde: **1)** Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y, en consecuencia, confirmar la resolución del Tribunal Fiscal a través de la cual revocó la Resolución N° 17/2022 en cuanto determinó su obligación frente al IVA y le aplicó una multa en relación con los periodos fiscales 4/2017 a 11/2017; **2)** Imponer las costas a cargo de la parte actora por resultar vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN); **3)** Confirmar la regulación de honorarios practicada en la anterior instancia; **4)** Regular los honorarios en favor de la representación letrada de la parte demandada ante esta Alzada en la cantidad de 8,10 UMAs (conf. arts. 16, 20, 21, 25, 44 y 51 de la Ley Nº 27.423 y Resolución SGA 2226/2025).

Todo lo cual, **ASÍ SE RESUELVE**.

Se deja constancia de que la Vocalía N° 15 de esta Sala se encuentra vacante (art. 109 RJN).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Guillermo F. TREACY **Pablo GALLEGOS FEDRIANI**

Fecha de firma: 04/11/2025
Alta en sistema: 05/11/2025
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#38964586#478498513#20251030124641472

Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Fecha de firma: 04/11/2025
Alta en sistema: 05/11/2025
Firmado por: GUILLERMO FABIO TREACY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: PABLO GALLEGOS FEDRIANI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: FERNANDO ALBERTO VAZQUEZ, PROSECRETARIO DE CAMARA

#38964586#478498513#20251030124641472