Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

Expte. N° 46746/2023.-

///nos Aires, 26 de agosto de 2025.- AP

Y VISTOS, estos autos caratulados: “Correa, Juan Manuel (TF 90580433-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, y

CONSIDERANDO:

I.- Por resolución N° 703585/2021, dictada en el sumario S/DI RMEN/703585/2021 (cfr. fs. 5/9 del hipervínculo que antecede), la División Jurídica de la Dirección Regional Mendoza de la D.G.I., resolvió aplicar al Sr. Correa Juan Manuel una multa de $ 408.190,44, graduada en ¼ del mínimo legal, correspondiente a dos veces el I.V.A. omitido, por los períodos fiscales junio a diciembre de 2019, enero a septiembre de 2020, septiembre a diciembre de 2018 y de enero a abril de 2019 (cfr. arts. 46 y 47 inc. b de la Ley 11.683 - t.o. en 1998 y sus modificaciones-).

Cabe referir, que en dicha resolución se hizo mención a que se constató la falta de presentación de las declaraciones juradas por los periodos de junio a diciembre de 2019 y de enero a septiembre de 2020.

Asimismo, que se presentaron declaraciones juradas rectificativas por haber registrado facturas APOC en el crédito fiscal por los periodos de septiembre a diciembre de 2018, enero, marzo y abril de 2019.

A su vez, se intimó a la referida para que en el plazo de quince (15) días de notificada la resolución depositara el monto de la multa, bajo apercibimiento de proceder a su cobro por vía del juicio de ejecución fiscal.

II.- Que, solicitada su revisión jurisdiccional, por pronunciamiento del 28/06/2023, la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación -en atención a lo manifestado y solicitado por la actora- resolvió reencuadrar la multa impuesta al mínimo legal previsto en el artículo 45 de la ley 11.683, con la reducción dispuesta por el art. 49, primer párrafo, del citado ordenamiento legal, y distribuyó las costas en proporción a sus respectivos vencimientos (conf. fs. 868/884, respectivamente del documento digitalizado).

Para así decidir, en primer lugar, desestimó la nulidad del procedimiento articulada por el contribuyente.

En efecto, prosiguió sobre la procedencia de la sanción recurrida que el ente fiscal subsumió en los art. 46 y 47, inc. b) de la ley 11.683. Remarcó que, en materia de ilícitos materiales por defraudación tipificados en dicha norma, se deberá respetar la secuencia en orden a determinar si se verificaron sus elementos tipificantes.

Destacó que cuando se pretende aplicar la sanción prevista en el artículo 46 de la ley 11.683, ello exige del ente recaudador acreditar no sólo la conducta

#38509685#467291747#20250825183759853

omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos; a cuyos efectos, el ordenamiento contempla ciertas presunciones (conf. artículo 47 de la ley ritual), cuya configuración permite tener por cierto que se obró en fraude al Fisco Nacional.

Tras algunas consideraciones teóricas, manifestó que, de la lectura de los antecedentes de la causa, el informe final de inspección del inspector actuante y la resolución dictada en consecuencia, advirtió que el Fisco Nacional no actuó diligentemente.

Consideró que, en cuanto a los períodos 06/2019 a 12/2019 y 01/2020 a 09/2020, frente a la omisión de la presentación de la declaración jurada original, en el acto administrativo impugnado se encuadró dicha conducta en el art. 46 de la ley 11.683, por configurarse la omisión de presentación de la declaración jurada con dolo, más allá de su posterior presentación.

Por otro lado, también se imputó al recurrente la voluntad de incurrir en declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, por los periodos 09/2018 a 12/2018 y 01/2019, 03/2019 y 04/2019 al haberse detectado que las diferencias en los créditos fiscales se originan en documentación que el ente fiscal presumió “apócrifa” y, por ende, se extrajo la conclusión que se cometió el ilícito en cuestión.

Manifestó que el organismo fiscalizador observó algunas facturas, las que tildó de apócrifas, originándose un mayor impuesto a ingresar, diferencia que fue regularizada por el recurrente mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas.

Remarcó que, con los argumentos expuestos, el juez administrativo concluyó que: “…*la inexactitud de lo declarado y su incidencia en la determinación del impuesto, han provocado el perjuicio fiscal requerido por las figuras infraccionales dispuestas en la norma*”, y que: “*el art. 13 de la ley ritual determina que las DD.JJ. presentadas se encuentran sujetas a verificación administrativa y que el contribuyente es responsable del impuesto que de ellas surja”*. Para concluir que: *“…por la forma de materializar los hechos y según los antecedentes obrantes en el sumario, se está frente a la infracción prevista y tipificada en el art. 46 de la ley 11.683…*”.

En función de tales circunstancias, estimó que el acto recurrido no logró describir la imputación formulada, cuáles fueron los elementos en los que se sustentó que los proveedores y los instrumentos son apócrifos, así como no explica ni describe en la imputación formulada cual fue el grado de participación del contribuyente en el fraude, reposando su intención sancionadora en la supuesta aceptación de la actora de esa conducta por la presentación de declaraciones juradas inexactas.

Aclaró que, aunque las facturas fueren falsas, cuya circunstancia no aparece discutida en autos, no se describió como encuadra la conducta imputada en las presunciones descriptas en la norma, ni su grado de incidencia.

Señaló que no es posible otorgar los efectos que el Fisco pretende a la circunstancia de que el recurrente hubiera conformado el ajuste y presentado las declaraciones juradas rectificativas y presentadas las originales.

Destacó que el dolo no se presume y que, contrariamente a lo sostenido por el organismo fiscal, la presentación de declaración jurada rectificativa y la omisión de presentación no constituye, *per se*, elemento suficiente para presumir la existencia de una conducta fraudulenta de la actora, ya que la declaración jurada original solo puede ser apreciada como inexacta más nunca como engañosa.

Añadió que tampoco puede otorgarse carácter doloso a la presentación de una declaración jurada rectificativa u original una vez iniciada la inspección.

A continuación, resaltó que teniendo en cuenta los hechos relatados, los elementos que obran en los antecedentes administrativos, y si bien no se comparten las conclusiones del Fisco Nacional acerca de la configuración de la conducta dolosa, lo cierto es que el recurrente omitió declarar el impuesto en su justa medida. Si bien el Fisco Nacional no pudo probar en forma fehaciente y directa la conducta dolosa que le atribuye, la misma debe reputarse como cometida con culpa y, por ello, encuadrarse en la figura que tipifica el artículo 45, salvo que se acredite la presencia de error excusable, situación que no se produjo en autos.

Por último, con base en el cambio de calificación, la graduación de la sanción impuesta por los períodos de 09/2018 a 01/2019; 03/2019 a 04/2019, y 06/2019 a 09/2020, fue reducida al mínimo legal previsto en el artículo 45 de la L.P.T., con la reducción prevista en el primer párrafo del artículo 49 de la citada ley y distribuyó las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

III.- Que, disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación y fundó su pretensión recursiva (cfr. fs. 887 y 903/919 del documento digitalizado).

Consideró que el T.F.N. efectuó una errónea valoración de los elementos fácticos y probatorios arrimados a la causa y una incorrecta aplicación de la normativa involucrada, arribando así a una sentencia arbitraria susceptible de ser revisada por esta Cámara.

Manifestó que el recurso interpuesto resulta procedente en los términos del art. 86, inc. b), último párrafo de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Acentuó que de los hechos verificados por el Fisco el contribuyente omitió el pago del I.V.A. de los períodos junio a diciembre de 2019, enero a septiembre de 2020 y en los períodos septiembre a diciembre de 2018, enero, marzo y abril

de 2019, presentó declaraciones consignando cifras inexactas, ello como consecuencia de verificarse que el recurrente había utilizado el crédito fiscal de facturas y/o proveedores cuestionables en cuanto a su vigencia.

Transcribió el art. 46 de la ley 11.683 y remarcó que el hecho previsto por la normativa se configura al momento en que el contribuyente tiene la obligación, por ley, de presentar esa declaración jurada, acorde a la actividad comercial desplegada, y pagar el tributo correspondiente.

Recordó que en el caso de autos el Fisco determinó que respecto de los períodos entre junio a diciembre de 2019 y de enero a septiembre de 2020, el contribuyente no había cumplido con esa obligación tributaria, generando en consecuencia y sin dudas la sanción a partir de verificarse el hecho típico punible.

Por otra parte, señaló que las maniobras descubiertas por el personal fiscalizador, por haberse intentado perfeccionar con la utilización de documentación apócrifa, constituyen una típica defraudación fiscal y determinan el elemento subjetivo necesario para la sanción.

Refirió que quien registra y se nutre de documentación apócrifa para disminuir sus cargas fiscales, ha evidenciado la también necesaria para la conducta juzgada, intención y conocimiento de los perjuicios que se quisieron causar al Fisco, todo lo cual descarta de plano el pretendido reencuadre de su accionar en las previsiones del tipo culposo previsto en el artículo 45 de la ley de rito fiscal.

Luego, citó doctrina y jurisprudencia que consideró aplicable al sub examine.

Respecto a los períodos septiembre a diciembre de 2018, enero, marzo y abril de 2019, hizo hincapié que encuadran en el primer presupuesto del art. 46 (“declaraciones engañosas”), y ello se verifica a su entender claramente cuando esa declaración presentada no exhibe la real situación comercial e impositiva, generando ello el perjuicio fiscal.

Sostuvo que el Fisco comprobó que esas facturas, cuyo crédito fiscal pretendió el contribuyente computarse, correspondían a proveedores consignados en la Base Apoc y que no ejerció actividad alguna tendiente a demostrar que su posición era errada, que por lo contrario conformó las proyecciones realizadas por los inspectores, y presentó declaraciones juradas rectificativas.

En este orden de ideas, determinó que el Fisco describe adecuadamente los hechos por los cuales considera comprobado que la documental que sostiene los créditos fiscales cuestionadas, es apócrifa y lo sostiene a partir de la descripción de los elementos que dan lugar a dicha conclusión.

Frente a ello, puso de resalto que la Vocal instructora señaló expresamente que la apocrificidad no aparece discutida en autos y que luego concluyó que el

fisco no comprobó los hechos que afirma. Por lo que la incongruencia de esta afirmación, provoca el otro elemento de arbitrariedad expuesto en la sentencia.

Por otra parte, la apreciación en cuanto a la colaboración prestada por el Sr. Correa en la fiscalización, es inconducente a la hora de evaluar la viabilidad de la sanción aplicada, en la medida que el contribuyente está obligado a proveer al Fisco de los elementos que se le requieran en el marco de una fiscalización.

Por último, se quejó de la distribución de costas por su orden dispuesta en el pronunciamiento recurrido.

Por tales motivos, solicitó la revocación de la resolución apelada en lo que respecta a los agravios expuestos.

IV.- Cabe precisar que según resulta de la reseña formulada, la cuestión litigiosa que motiva la intervención de este Tribunal, se centra en la revisión de lo decidido por la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación exclusivamente en punto al reencuadre de la multa en la figura de omisión prevista en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o 1998 y modif.), con la con la reducción dispuesta por el art. 49, primer párrafo, del citado ordenamiento legal, y la distribución de las costas en proporción a sus respectivos vencimientos.

V.- Que delimitado de este modo el tema a decidir, cabe comenzar por señalar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in rebus*, “Luis A. Ducret y Cia. S.A. c/D.G.I.”, Expte. Nº 11.354/2017, del 18/12/2018; “VZ Bath & Body S.A. (TF 36087-I) c/D.G.I.”, Expte. Nº 12.109/2021, del 8/04/2022 y “Consultatio SA (TF 31752-I) c/D.G.I.” Expte. N° 25.194/2023, del 1/09/2023, entre muchos otros).

Asimismo, es menester recordar que de conformidad con lo establecido por el art. 86 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), en cuanto al análisis de las cuestiones de hecho y prueba relacionadas con la causa, se prevé una limitación en razón de la cual corresponde –en principio– estar a lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, salvo que se demuestre que se ha incurrido en arbitrariedad manifiesta, en la valoración de dichos aspectos (conf. *Fallos:* 300:985 y esta Sala, *in re*, “Axion Energy Argentina S.A. (TF 48738-I) c/Dirección General Impositiva”, expte. N° 21.335/2023, resol. del 7/05/2024, entre otros).

VI.- Aclarado ello, corresponde recordar que la conducta que reprime el artículo 46 de la L.P.T. -según texto vigente al momento de los hechos-, en primer

término, consiste en la denominada “defraudación fiscal”, al establecer que el que, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido.

Para su procedencia resulta necesario que se verifique la realización del tipo objetivo, la inexistencia de causales de justificación, que el sujeto sea imputable y que se compruebe en forma directa la presencia de dolo en su accionar.

Como puede advertirse, se sanciona una conducta dolosa y deliberada, que se concreta cuando, a través del ardid o engaño, se presentan declaraciones o liquidaciones que perjudican al Estado Nacional con un ingreso tributario menor al que hubiera correspondido (cfr. Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, *“Procedimiento Tributario, Ley 11.683 -Decreto 618 -618/97”*, La Ley, Buenos Aires, 7º edición actualizada, 2011, página 354, concepto recientemente reproducido de modo sustancialmente similar en: Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, *“Procedimiento Tributario, Ley 11.683 -Decreto 618 -618/97”*, editorial Errepar, Buenos Aires, 2025, página 426, y esta Sala, en autos: 40.325/2013 “Calera Olazábal S.R.L. c/Dirección General Impositiva”, resol. del 12/12/2013 y sus citas; entre otros).

En concreto, en alusión a la secuencia que caracteriza al obrar fraudulento que subyace en el artículo 46 transcripto, téngase presente que la configuración del ilícito tipificado en este precepto requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes elementos: la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito, un error de la víctima del ilícito y la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito (cfr. esta Sala, en autos: 71.679/2022, “El Molino S.R.L. (TF 37821-I) c/Dirección General Impositiva”, resol. del 12/07/2024 y sus citas; entre otros).

Sobre el punto, en lo concerniente a la caracterización de la trasgresión, el Alto Tribunal ha consagrado el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien resulte culpable, es decir aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. C.S.J.N., *Fallos:* 271:297, entre otros).

Por tanto, partiendo de la consideración según la cual no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que se subsume en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal vigente (cfr. C.S.J.N., *Fallos:* 278:266, entre otros).

A ello, retomando cuestiones previamente abordadas, añádase que, de acuerdo al texto del artículo 46 de la ley 11.683, la defraudación fiscal se configura con la comisión de un artificio, de un engaño, de una conducta dirigida a evadir el tributo y evitar las consecuencias sancionatorias (cfr. esta Sala, en autos: 38.809/2013, “Caligari, Pericles (TF 34.520-I) c/Dirección General Impositiva”, resol. del 3/12/2013 y su cita; entre otros).

En paralelo a ello, el ordenamiento tributario a nivel nacional también contempla la infracción de naturaleza culposa.

En efecto, el artículo 45 de la ley 11.683, en cuanto aquí interesa, dispone que: *“(s)erá sancionado con una multa del 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, a) quienes omitieren el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas ;b) actuar como agentes de retención o percepción ; y c) el pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas.”*

A su turno, el artículo 47 de la L.P.T. contempla los supuestos que a entender del legislador habilitan presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Esta norma prevé que: *“[s]e presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando…*”, inciso b): *“[c]uando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.”.*

VIII.- Que teniendo en cuenta las manifestaciones vertidas por la parte demandada, a juicio de esta Sala, corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, puesto que de la atenta lectura de la resolución administrativa sancionatoria no surge, con los alcances que pretende otorgarle el Fisco Nacional, la situación de hecho que torne aplicable lo establecido en los artículos 46 y 47, inc. b) de la L.P.T. al caso bajo análisis.

En efecto, de la resolución impugnada se desprende que el “juez administrativo”, si bien efectuó una reseña de los antecedentes del caso, no brindó fundamentos jurídicos de convicción suficiente para sustentar la configuración en el *sub lite*, respecto del contribuyente Sr. Juan Manuel Correa, del elemento subjetivo que tipifica la defraudación (el dolo, en la especie) y, con ello, la aplicación de la sanción prevista por el artículo 46 de la L.P.T.

Es decir, no se indicó, a los efectos de la acreditación de la conducta defraudatoria, en qué consistió la maniobra ardidosa o engañosa desplegada por el aquí contribuyente para perjudicar al Fisco, sino que se hizo referencia a que, ante la omisión de la presentación de la declaración jurada, la cual se constató mediante la inspección, el contribuyente aceptó la proyección efectuada por el funcionario actuante y presentó las declaraciones juradas de los periodos cuestionados.

En el mismo sentido, se observa que sólo se hizo referencia a la aplicación de la presunción contenida en el artículo 47, inc. b) de la L.P.T. sin brindar una concreta adecuación de las normas a los específicos hechos del caso, ni menos explicar de qué modo se encuentra acreditada la conducta defraudatoria, en qué consistió el ardid o la maniobra engañosa presuntamente desplegada por el contribuyente para perjudicar al Fisco, sino que se limitó a aludir a la presunción contenida en el artículo 47, inc. b) de la L.P.T., salvo expresa prueba en contrario.

En tal orden de ideas, debe ponerse en relieve que la simple mención efectuada, resulta insuficiente para determinar el soporte fáctico que autorice la subsunción del caso en la presunción antedicha, en tanto no se advierte de esa sola circunstancia los extremos mencionados en el párrafo que antecede (cfr. esta Sala, en autos: “Lalanne, Ernesto Federico c/Dirección General Impositiva”, Expte. N° 65492/2015, del 28/04/2016 y sus citas).

En este orden de consideraciones, no debe perderse de vista que en la L.N.P.A. -cuya aplicación supletoria resulta pertinente en razón de lo establecido en el art. 116 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.)- se regula a la *motivación* del acto administrativo como un requisito esencial del mismo, pudiendo ser definida como la exteriorización en el acto de la existencia de la causa y la finalidad. La ley 19.549 se orienta a considerar obligatoria la motivación de todos los actos administrativos (cfr. Comadira, Julio R. – Monti, Laura M. (colab.), *Procedimientos Administrativos, Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Anotada y Comentada*, T.I, Bs.As., La Ley, 2002, pp. 201 y ss., énfasis agregado).

Además, cabe destacar que la motivación importa la declaración de cuáles son las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto administrativo (cfr. esta Sala, en autos: “Telecom Personal S.A. c/C.N.C. - resol. 509/04 s/proceso de conocimiento”, del 31/07/12 y sus citas).

Por último, cabe señalar que resulta inaceptable, a la luz de la exigencia legal de la motivación, no expresar en forma concreta las razones que indujeron a emitir las resoluciones impugnadas, no siendo suficiente la mera invocación de diversos motivos, de un modo genérico y amplio, sin haber realizado una adecuada relación con los antecedentes del caso (cfr. Sala I, en la causa: “Giro Construcciones S.R.L. c/E.N. –F.A.A. –resol. 568/99 s/contrato de obra pública”,

del 30/08/12), exponiendo de manera concreta los hechos o conductas atribuidas como factor constitutivo del proceder defraudatorio.

IX.- Que de acuerdo con el desarrollo efectuado, el Fisco Nacional no se hizo debido cargo del fundamento expuesto por el Tribunal Fiscal de la Nación para concluir que el ente recaudador no había acreditado, ni explicitado, el dolo en la conducta del contribuyente, consistente en que la figura descripta por el artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), exige al ente acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos; escenario que no se dio en el *sub lite*, atento a que el Fisco Nacional no logró probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural (cfr. esta Sala, “Lalanne”, ya citado).

De allí que, las manifestaciones vertidas por el apelante en su memorial de agravios no resultan suficientes para contradecir con efectos jurídicos lo resuelto por el Tribunal *a quo* en cuanto fue materia de recurso.

Debe señalarse por un lado, que en momento alguno el fisco ha logrado justificar -como era debido- la existencia de una conducta o ardid defraudatorio, concerniente al empleo de las que -denomina- facturas apócrifas, simple y sencillamente por cuanto no ha identificado y menos aún demostrado el carácter asignado a dichos documentos, siendo del caso añadir que la inclusión de sus emisores en la base APOC, es posterior a la fecha de emisión de los instrumentos en cuestión.

Interesa destacar, por último, que la presentación de declaraciones juradas rectificativas, si bien implica modificar los datos expuestos en las originales, no supone el reconocer una conducta dolosa en el contribuyente (cfr. esta Sala, en otra integración, *in rebus*, “D.G.I. (en autos Alfredo Ignacio Corral SA –TF 23567-I)”, Expte. N° 13.062/06, del 28/12/2006; “D.G.I. (Autos E Gherardi e Hijos S.A. –TF 23357-I)”, Expte. N° 16.906/06, del 6/11/2007; “Nakasone, Elena (TF 27025-I) c/D.G.I.”, Expte. N° 2496/09, del 20/09/2010; “Wagner, Raúl Emilio (TF 25105-I) c/D.G.I.”, Expte. N° 14.261/11, del 7/06/2011; y en la actual integración, en autos: “Márquez, Francisco (TF 34429-I) c/D.G.I.”, Expte. N° 17.170/2012, del 16/10/2012, “Paladini, Juan Carlos c/Dirección General Impositiva”, Expte. N° 39.102/2014, resol. del 15/03/2016, entre otros).

Como corolario de lo hasta aquí expuesto es que corresponde rechazar la apelación del Fisco Nacional y confirmar la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto fue materia de apelación.

X.- Que, en cuanto el agravio relativo a las costas, conviene precisar que con la sanción de la ley 25.239 (B.O. 31/12/99) se modificó el art. 184 de la ley 11.683, otorgándose a la Sala respectiva del sector impositivo la posibilidad de

eximir total o parcialmente de los gastos causídicos y costas de la contraria al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello.

Asimismo, la ley N° 27430 (B.O.29/12/2017) sustituyó el último párrafo de la norma mencionada, estableciendo que: “[c]uando en función de las facultades del artículo 164 el Tribunal Fiscal de la Nación recalifique o reduzca la sanción a aplicar, las costas se impondrán por el orden causado. No obstante, el Tribunal podrá imponer las costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación o la cuantía de la sanción recurrida se demuestre temeraria o carente de justificación”.

Como quedara dicho, en el caso bajo examen el T.F.N. decidió reencuadrar las multas aplicadas en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, en su mínimo legal, con la con la reducción dispuesta por el art. 49, primer párrafo, del citado ordenamiento legal.

Por lo expuesto, de acuerdo con las normas citadas y habiéndose recalificado la sanción a aplicar en los términos dispuestos precedentemente, resulta ajustado a derecho el pronunciamiento recurrido -en cuanto fue materia de agravios-, por lo que deben desestimarse las críticas del Fisco Nacional.

Las costas de esta instancia se imponen al vencido por no advertirse motivos para la dispensa (cfr. artículo 68, primera parte del C.P.C.C.N. y artículo 197 de la L.P.T.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1º)** rechazar el recurso del Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar la resolución recurrida en cuanto fue materia de agravios y **2º)** las costas de esta instancia se imponen a la vencida (art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la ley 11.683 -t.o. 1998 y modif.-).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 26/08/2025
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA

#38509685#467291747#20250825183759853