



Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

Expte. N° 2546/2025.-

///nos Aires, 27 de mayo de 2025.- PGR

Y VISTOS, estos autos caratulados: "González, Fernando Marcelo (TF 43058-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo" y,

CONSIDERANDO:

I.- Que por sentencia de fecha 17/04/2024, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan impuestos e intereses resarcitorios, con costas; y reencuadrar las multas aplicadas en el artículo 45 de la ley de rito en su mínimo legal, con costas en el orden causado ([fs. 296/306 del documento digitalizado](#)).

II.- Que, para decidir de ese modo, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo -en cuanto aquí interesa- analizó el aspecto infraccional de las multas impuestas al contribuyente por conducto de las resoluciones N° 133/2016 (DV SRR1) y N° 134/2016 (DV SRR1), sustentadas en los artículos 46 y 47, inciso c), de la ley 11.683, en relación con los ajustes impositivos previamente discutidos en el expediente.

Sobre el particular, precisó que, cuando se pretende aplicar las sanciones previstas en el artículo 46 de la ley de procedimiento fiscal, ello exige del Ente Recaudador acreditar no solo la conducta omisiva del gravamen, sino también la conducta engañosa o maliciosa, mediante hechos externos y concretos.

En razón de ello, evaluó que, conforme al criterio legal y jurisprudencial vigente, las presunciones establecidas por el legislador debían derivarse de un hecho cierto probado por el organismo, que permitiera inferir la existencia de una voluntad de realizar declaraciones engañosas o incurrir en ocultaciones maliciosas.

Sentado lo anterior, precisó que el Ente Fiscal no había demostrado plenamente en las actuaciones la maniobra dolosa que justificara las sanciones impuestas, destacando que la simple invocación de la presunción del artículo 47 no era suficiente sin realizar la inferencia debida basada en pruebas concretas.

Así, destacó que en el caso concreto, el juez administrativo no había efectuado una apreciación razonada de la supuesta maniobra dolosa, ni había sustentado su decisión en evidencias fehacientes. Por lo tanto, las sanciones aplicadas en base al artículo 46 carecían del respaldo necesario para ser justificadas.

En ese orden, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo sostuvo que las presunciones que contempla la ley para determinar la obligación tributaria no podían utilizarse para presumir la existencia de conducta dolosa, tal como lo había indicado la Corte Suprema en fallos anteriores.

En tal sentido, recordó que la defraudación fiscal requería un elemento ~~intencional para evadir impuestos, y que la presunción de dolo no podía~~



fundamentarse únicamente en las mismas situaciones que la ley admitía para estimar la materia imponible.

Como consecuencia de ello, concluyó que, si bien la conducta del contribuyente no podía considerarse dolosa en este caso, sí se configuraba una figura culposa de omisión de impuestos.

Por ser ello así, el Tribunal Fiscal determinó que, en cuanto al *quantum* de las multas aplicadas, dado que no se evidenciaron antecedentes sumariales previos del recurrente, correspondía fijar el monto de las sanciones en el mínimo legal previsto por el artículo 45 de la ley de procedimiento fiscal.

III.- Que, contra lo así resuelto, la parte demandada interpuso recurso de apelación en fecha 31/05/2024 y expresó agravios el 25/06/2024 ([fs. 312/336 del documento digitalizado](#)).

De la presentación antedicha se corrió traslado a la contraparte, la que no fue replicada ([fs. 361 del documento digitalizado](#)).

IV.- Que el Fisco Nacional en la fundamentación de su recurso alegó que la resolución impugnada resultaba irrazonable, en tanto el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que no se había probado plenamente la maniobra dolosa del contribuyente en relación con la materia imponible.

Ahora bien, destacó que el juez administrativo había fundamentado adecuadamente la aplicación de la multa, señalando que el contribuyente había ocultado su verdadera situación impositiva al inscribirse en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, a pesar de que sus ingresos reales superaban los parámetros establecidos para dicho régimen.

En efecto, postuló que la presunción contenida en el artículo 47 inc. c) de la ley de rito se encontraba debidamente acreditada, dado que la condición de monotributista del recurrente provenía de su manifiesta disconformidad con las normas legales aplicables.

Destacó que el juez administrativo había justificado la existencia de una conducta dolosa, al establecer que el contribuyente había incurrido en una maniobra deliberada para evadir el ingreso de impuestos. Asimismo, argumentó que la confirmación del ajuste por parte del sentenciante implicaba el reconocimiento de dicha maniobra.

En ese orden de ideas, recordó que el artículo 46 de la ley 11.683 establece sanciones para quienes, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, perjudican al Fisco. También citó que el artículo 47 presume la existencia de voluntad de producir declaraciones engañosas en ciertos supuestos, incluyendo la inexactitud de las declaraciones juradas.

Por ser ello así, concluyó que la multa aplicada en la resolución apelada se encontraba debidamente encuadrada en la figura prevista en el artículo 46 y en el inciso c) del artículo 47 de la ley de rito fiscal, solicitando su confirmación.

Luego, citó jurisprudencia que -a su entender- avalaría su postura.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

En definitiva, el recurrente enfatizó que el reencuadre de las multas al mínimo legal no se ajustaba a derecho, solicitando la confirmación de las sanciones impuestas, que fueron adecuadamente fundamentadas por el juez administrativo.

Por lo demás, se quejó de la imposición de costas al Fisco dispuesta por el Tribunal Fiscal.

V.- Que cabe destacar 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 aquellas 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. N° 11.354/2017, del 18/12/2018; [“VZ Bath & Body S.A. \(TF 36087-I\) c/D.G.I.”](#), Expte. N° 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).

VI.- Que el Tribunal Fiscal en el pronunciamiento en crisis, sostuvo en apretada síntesis que las resoluciones que imponen las sanciones al contribuyente explicitan de un modo correcto lo atinente al aspecto objetivo de las infracciones enrostradas; pero, sin embargo, no ha ocurrido lo mismo con relación a la concurrencia del restante requisito para que se configure el supuesto previsto en la normativa aplicada por el Fisco Nacional.

En otras palabras, no se ha dado fundamento suficiente respecto del carácter doloso de la conducta del actor, en tanto no se ha descripto de qué forma la conducta del contribuyente encuadra en la presunción del artículo 47, inc. c) de la L.P.T. Y este es un requisito sustancial de procedencia de la sanción aplicada.

VII.- Que corresponde recordar que la conducta que reprime el artículo 46 de la L.P.T. 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 diez (10) 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.

A su turno, el artículo 47 de la ley en cuestión enuncia los supuestos que habilitan a presumir la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas.

En particular en el inciso a) se menciona como supuesto, cuando media una ~~grave contradicción entre los libros, registros,~~ documentos y demás



antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11 (liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes).

Debe destacarse que el inciso b), dispone que la presunción resulta aplicable 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 (cfr. esta Sala, *in re*, “La Clementina S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo organismo externo”, Expte. N° 75.776/2014, del [26/11/2015](#), entre otros).

A su vez, en el inciso c) se estipula como condición si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.

VIII.- Que aclarado lo anterior, corresponde examinar las actuaciones administrativas incorporadas a la causa, de las cuales se desprende lo siguiente:

(i) Por medio de la resolución N° 133/2016 (DV RR1), se le aplica una multa graduada en dos (2) veces el impuesto dejado de ingresar correspondiente al Impuesto a las Ganancias de \$282,331,84 por el período fiscal 2007, de \$259,032,76 por el período fiscal 2008, \$2,360 por el período fiscal 2009, \$334,789,12 por el período fiscal 2011, \$186,614,68 por el período fiscal 2012 y de \$33,081,74 para el período fiscal 2013, con sustento en los artículos 46 y 47 inc. c) de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

(ii) Asimismo, por conducto de la resolución N° 134/2016 (DV RR1), se le aplica una multa graduada en dos (2) veces el impuesto dejado de ingresar correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.) cuyo monto asciende a la suma de \$128,317,76 por los períodos fiscales 04/2007 a 12/2007, \$171,619,68 por los períodos fiscales 01/2008 a 12/2008, \$14,322 por los períodos fiscales 01/2009 a 12/2009, \$228,564,72 por los períodos fiscales 01/2011 a 12/2011, de \$139,659,84 por los períodos fiscales 01/2012 a 12/2012, de \$ 35.509,68 por los períodos fiscales 01/2013 a 12/2013 y de \$4,266,80 por los períodos fiscales 01/2014 a 06/2014, con sustento en los artículos 46 y 47 inc. c) de la ley de rito.

En esta causa, como quedó dicho más arriba, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que, en definitiva, no se apreciaba que el Fisco Nacional haya probado plenamente maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible; ello por cuanto, si bien se había comprobado la concurrencia del aspecto objetivo, no había ocurrido lo mismo con relación al aspecto subjetivo de la conducta.

Esto es así, en tanto la figura descripta por el artículo 46 de la L.P.T. exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino también demostrar el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

IX.- Que teniendo en cuenta lo resuelto por el Tribunal *a quo*, las constancias de la causa y la materia recursiva, a juicio de este Tribunal corresponde confirmar lo decidido en la instancia anterior, puesto que de la atenta lectura de las resoluciones administrativas sancionatorias 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. c) 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. Fernando Marcelo González, 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 explicitó en forma concreta cuáles eran los extremos que permitían la subsunción del caso en la norma mencionada.

En el mismo sentido, se observa que sólo hizo referencia a la aplicación de la presunción contenida en el artículo 47, inc. c) 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 afirmar que la presunción contenida en el artículo 47, inc. c) de la L.P.T. resultaría operativa, salvo expresa prueba en contrario.

Al respecto, la simple alusión 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.

X.- 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.

Es que, como quedara dicho el Tribunal *a quo* basó su decisión en el tópico crucial de que no fue correctamente explicitado, ni tampoco surge de las constancias de la causa, la concurrencia simultánea de los aspectos objetivo y subjetivo, que tornen procedente la aplicación de la sanción prevista en el artículo 46 de la L.P.T. En cambio, postuló el reencuadre de la multa en la previsión del artículo 45 del mismo plexo normativo.

Lo así resuelto, a la luz de los antecedentes de la causa, de lo establecido en las normas que regulan la cuestión y de la hermenéutica que al respecto fue referida en los considerandos que anteceden, resultó ajustado a derecho.

XI.- Que, en cuanto al agravio relativo a las costas, conviene precisar que con la sanción de la ley 25.239 (B.O. 31/12/99) se modificó el artículo 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 25.795 (B.O. 17/11/2003) incorporó 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 la sanción a aplicar, las costas se impondrán en el orden causado. No obstante, el Tribunal podrá imponer las





Poder Judicial de la Nación
CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
SALA II

costas al Fisco Nacional, cuando la tipificación de la sanción recurrida se demuestre temeraria o carente de justificación”.

Como quedara dicho, en el caso bajo examen el T.F.N. por un lado confirmó las determinaciones practicadas y, por el otro, decidió reencuadrar las multas aplicadas en los términos del artículo 45 de la ley de rito en su mínimo legal. Tal circunstancia debe necesariamente ser considerada al momento de la imposición de los accesorios

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

