



*Poder Judicial de la Nación*

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL  
SALA II

Expte. N° 27.482/2023.-

///nos Aires, 29 de abril de 2025.- PGR

**Y VISTOS**, estos autos caratulados: “Monte de Pino S.A. -TF 37502-I- c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo” y,

**CONSIDERANDO:**

I.- Que por sentencia de fecha 29/08/2024, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió -por mayoría- confirmar la resolución 398/2015 (DV RRMP), en cuanto a la aplicación de la multa; reducir la graduación de la sanción a su mínimo legal conforme lo dispuesto en el artículo 46 de la ley 11.683 e imponer las costas a la parte vencida, salvo en la proporción en que se reduce la multa, en cuyo aspecto se imponen por su orden ([fs. 8/14 del documento digitalizado](#)).

II.- Que, para decidir de ese modo, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo - en cuanto aquí interesa- analizó si se ajustó a derecho la multa aplicada en la referida resolución, período fiscal 2009, con sustento en los artículos 46 y 47 incs. a), b) y c) de la ley 11.683.

En particular, precisó que la controversia giró en torno a la razonabilidad y legalidad de la sanción impuesta, la cual ascendió a la suma de \$ 420.860,16, equivalente a tres veces el gravamen que se consideró evadido por el contribuyente. La administración fiscal encuadró los hechos en el artículo 46 de la ley de procedimiento tributario, y aplicó las presunciones legales previstas en el artículo 47.

En razón de ello, el Tribunal Fiscal de la Nación evaluó que, conforme al criterio legal y jurisprudencial vigente, para que se configure la infracción prevista en el artículo 46, resultaba necesario no solo acreditar la omisión del impuesto, sino también demostrar la existencia de dolo, es decir, una intención deliberada de ocultar la verdadera situación fiscal.

Sentado lo anterior, precisó que el Ente Fiscal, en lugar de acreditar directamente dicha intención, optó por apoyarse en las presunciones “*uris tantum*” que surgen del artículo 47, las cuales habilitan a presumir la existencia del elemento subjetivo cuando se verifiquen determinados hechos objetivos.

Así, destacó que, en el caso concreto, se tuvieron por configuradas esas presunciones a partir de la existencia de indicios graves, precisos y concordantes relacionados con el cómputo injustificado de un ajuste de \$ 300.000, vinculado a una supuesta compra de un inmueble y a disposiciones de fondos en favor de terceros no debidamente acreditadas, conforme surge de los saldos deudores de cuentas de accionistas. Estos elementos permitieron al órgano fiscal considerar que existió una conducta dolosa por parte de la contribuyente.

En ese orden, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo sostuvo que la declaración jurada presentada por la actora fue engañosa, por cuanto no reflejó su si-





*Poder Judicial de la Nación*

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL  
SALA II

tuación económica real, y que la omisión detectada respondió a una voluntad deliberada de pagar el impuesto en una cuantía inferior a la debida.

En tal sentido, recordó que el dolo en materia tributaria consiste precisamente en ese obrar intencional.

No obstante, y en atención a que no surgieron antecedentes sumariales previos en contra de la contribuyente, consideró prudente atenuar la sanción y reducirla al mínimo legal previsto por el artículo 46 de la L.P.T.

En consecuencia, el Tribunal Fiscal de la Nación concluyó que la multa aplicada resultó jurídicamente procedente, por haberse verificado tanto los elementos objetivos como subjetivos exigidos por la ley para su procedencia, aunque correspondía su adecuación cuantitativa.

Por los motivos expuestos, el voto mayoritario entendió que debía confirmarse la procedencia de la sanción impuesta en los términos del artículo 46 de la ley 11.683, aplicando una reducción del monto de la multa, fijándola en el mínimo legal, en razón de la inexistencia de antecedentes sumariales.

III.- Que, contra lo así resuelto, la parte demandada interpuso recurso de apelación en fecha 14/10/2024 y expresó agravios el 24/10/2024 ([fs. 24 y 28/36 del documento digitalizado](#)).

De la presentación antedicha se corrió traslado a la contraparte, no habiendo formulado réplicas.

IV.- Que, en su recurso, la demandada alegó que la resolución impugnada resulta irrazonable, en tanto sólo considera la ausencia de antecedentes infraccionales como circunstancia atenuante, omitiendo valorar la gravedad de los hechos comprobados y la peligrosidad fiscal puesta de manifiesto.

Esta omisión configura, según sostuvo, una manifiesta arbitrariedad, al no ponderarse todos los elementos relevantes para la determinación de la sanción.

Ahora bien, destacó que del análisis de la resolución surge que no se verifica un apartamiento infundado del ordenamiento jurídico, *máxime* cuando el tribunal de grado no acreditó que la sanción impuesta resultara excesiva, desproporcionada o carente de motivación. Por el contrario, advirtió que el “juez administrativo” fundamentó su decisión dentro del marco de facultades que le confiere el régimen fiscal.

En efecto, postuló que la sanción aplicada -equivalente a tres veces el tributo evadido- encuentra sustento en la escala legal prevista y guarda razonabilidad con relación a los hechos comprobados. La conducta de la firma actora, consistente en la realización de ventas no declaradas utilizando comprobantes duplicados o triplicados, evidencia un proceder deliberado, de significativa gravedad, que justifica la sanción impuesta.





*Poder Judicial de la Nación*

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL  
SALA II

Destacó que a ello se suma la actitud procesal de la actora, quien no produjo prueba esencial a pesar de habersele conferido oportunidad para hacerlo, y omitió presentar el alegato pertinente. Esta conducta procesal refuerza la legitimidad de la decisión administrativa, en tanto pone de manifiesto una falta de colaboración en el esclarecimiento de los hechos.

En ese orden de ideas, recordó que corresponde al “juez administrativo” fijar la sanción dentro de las escalas legales, y solo procede su revisión judicial en casos de error evidente, arbitrariedad manifiesta o inversión de las reglas de valoración de atenuantes y agravantes. Ninguna de estas circunstancias se acreditó en el caso.

Por ser ello así, concluyó que no se configura un supuesto de irrazonabilidad o arbitrariedad en la graduación de la multa impuesta.

A fin de dar fundamento a su postura, citó jurisprudencia que entendió aplicable al *sub examine*.

Por lo hasta aquí expuesto, solicitó se revoque la decisión apelada, haciendo lugar a los agravios vertidos e imponiendo las costas de todas las instancias a la contraria.

**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 ante todo, 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 B del Tribunal Fiscal de la Nación exclusivamente en punto a la multa aplicada por resolución DV RRMP 398/2015 a la firma actora, siendo confirmada la procedencia de los reproches bajo la figura dolosa prevista en el artículo 46 de la ley 11.683, pero reducida su graduación de tres a una vez el importe del tributo omitido.

Según se desprende de la presentación recursiva bajo examen, en el entendimiento del Fisco Nacional, correspondería revocar lo resuelto por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación en lo que al punto refiere, confirmando la multa en los ~~términos en los que fue establecida por el acto determinativo.~~





*Poder Judicial de la Nación*

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL  
SALA II

**VII.-** Que aclarado ello, cabe recordar que el artículo 46 de la ley 11.683 contempla la figura de la defraudación fiscal cuya aplicación, básicamente, se encuentra supeditada a la verificación de la realización del tipo objetivo, la inexistencia de causales de justificación, que el sujeto en cuestión sea imputable y que se compruebe en forma directa la presencia de dolo en su accionar.

Así, quien mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas -ya sea por acción u omisión- defraudara al Fisco Nacional, será reprimido con multa de dos hasta seis veces el importe del tributo evadido.

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 SRL c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, [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 s/recurso directo de organismo externo”, [resol.](#) del [12/07/2024](#) y sus citas; entre muchos 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 lo 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).

Fecha de firma: 29/04/2025

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





*Poder Judicial de la Nación*

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL  
SALA II

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 (conf. esta Sala, en autos 38.809/2013 “Caligari, Pericles (TF 34.520-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, [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, según el artículo 45 de la ley 11.683 será 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, quienes omitieren el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas (cfr. literal a); actuar como agentes de retención o percepción (cfr. literal b); y 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 (cfr. literal c).

Finalmente, en esta reseña normativa, agréguese que 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, registraciones, 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”, del 26/11/2015, entre otros).

**VIII.-** 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 revocar lo decidido en la instancia anterior, en cuanto hace a la reducción de la sanción impuesta en sede administrativa.

Para empezar, ha de recordarse que la graduación es, en principio, resorte primario de la Administración, constituyendo el ejercicio de un poder propio.







*Poder Judicial de la Nación*

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL  
SALA II

Dentro de ella, la competencia ha sido asignada a un órgano especializado cuyos actos han de ser controlados por el Poder Judicial en orden a su razonabilidad, sin que esto habilite a los jueces para sustituir el criterio administrativo.

Sin embargo, destáquese que no hay actividad por ella realizada ajena al control judicial de legalidad y razonabilidad; es decir que, aun tratándose de una manifestación de las potestades discrecionales, éstas en ningún caso pueden resultar contrarias al derecho. La actuación administrativa debe ser racional y justa y la circunstancia de que la Administración obre en ejercicio de facultades discrecionales no constituye justificativo de su conducta arbitraria, pues es precisamente la razonabilidad con que se ejercen tales facultades el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos concretos de la parte interesada, verificar el cumplimiento de dicho presupuesto (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 304:721, 305:1489 y 306:126; y esta Sala, con otra integración, en autos: “Ballatore, Juan Alberto c/E.N. -Mº de Justicia s/empleo público”, sent. del 13/06/1996; entre muchos otros).

En este sentido, se ha dicho que lo razonable es lo opuesto a lo arbitrario, y significa, conforme a la razón, justo, moderado, prudente, todo lo cual puede ser resumido en arreglo a lo que dicte el sentido común (conf., Linares Quintana, Segundo V., *“Reglas para la interpretación constitucional”*, Plus Ultra, Buenos Aires, 1987, página 122).

Además, en orden a la extensión y alcance de la multa impuesta, preciso es reconocer que la función judicial no puede reemplazar la acción de los otros poderes, ni asumir sus responsabilidades o sustituirlos en las facultades que a ellos les conciernen y que, precisamente, en el ejercicio de la potestad sancionatoria se reconoce al órgano competente un razonable margen de apreciación en la graduación de la pena a imponer (cfr. Sala III del Fuero, doctrina que surge de las causas: “Lamaga S.R.L. (TF 25.088-I) c/Dirección General Impositiva”, resol. del 10/4/2008 y “Obras Civiles S.A. (TF 20.336-I) c/Dirección General Impositiva”, resol. del 16/4/2008 y sus citas; entre tantas otras).

Sentado ello, retomando postulaciones previamente vertidas, recuérdese que el artículo 46 de la ley 11.683 sanciona a quien mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas -ya sea por acción u omisión- defraudara al Fisco Nacional, con multa de dos hasta seis veces el importe del tributo evadido.

En el caso -según se vio-, tras recordar el alcance de la normativa que se acaba de referir, la autoridad de aplicación puso de manifiesto que, a los fines de la fijación del castigo, tuvo en consideración las presunciones del artículo 47, literales a), b) y c), de la ley 11.683.

Al respecto, cuadra advertir que la sola mención de la ausencia de antecedentes infraccionales, en el entendimiento del Tribunal, resulta insuficiente a los fi-

Fecha de firma: 29/04/2025

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





*Poder Judicial de la Nación*

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL  
SALA II

nes de restar entidad al proceder imputado y por lo mismo, para considerar des-  
medida la graduación de los reproches en tres veces los tributos omitidos, determi-  
nando en consecuencia su reducción al mínimo legal.

En otras palabras, en el caso, el factor resaltado por el organismo adminis-  
trativo con facultades jurisdiccionales para justificar la adecuación de la multa luce  
insuficiente, *máxime* ante los extremos corroborados en autos que determinaron el  
ajuste fiscal y la configuración de la figura infraccional prevista en el artículo 46 de  
la ley 11.683.

Así las cosas, al no vislumbrarse exorbitancia ni arbitrariedad en la decisión  
de cuantificar la multa aplicada en tres veces el importe del tributo omitido, gradua-  
ción que se encuentra dentro de los límites previstos en el artículo 46 de la ley  
11.683, corresponde admitir el recurso del Fisco Nacional, revocar -en parte- lo re-  
suelto por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación y, en consecuencia, confirmar  
la graduación de la multa dispuesta por la resolución 398/2015 DO (DV RRMP).

**IX.-** Que, de acuerdo con el desarrollo efectuado, corresponde revocar lo re-  
suelto en la instancia anterior y, en consecuencia, confirmar lo decidido en la ins-  
tancia administrativa en cuanto fue materia de recurso por parte del Fisco Nacio-  
nal.

En orden al modo en que se decide, corresponde que las costas de este as-  
pecto de la causa sean soportadas en ambas instancias por la actora que resultó  
vencida; ello, por aplicación del principio objetivo de la derrota (cfr. arts. 68, prime-  
ra parte y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de  
la L.P.T.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1º)** hacer lugar al recurso del Fis-  
co Nacional y, en consecuencia, modificar la resolución recurrida en cuanto fue  
materia de agravios de acuerdo con los desarrollos efectuados en los consideran-  
dos que anteceden y **2º)** imponer las costas de ambas instancias a la actora en su  
carácter de vencida (cfr. arts. 68, 1º parte y 279 del C.P.C.C.N., de aplicación 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

