República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2026-61758268-APN-VOCIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 23 de Junio de 2026

Referencia: SENTENCIA Expte. EX-2020-59567864-APN-SGAI#TFN "VILLALBA, PABLO MARTÍN"

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “C”, Dres. Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7a. Nominación), Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal subrogante de la 9a. Nominación), para resolver el expediente **EX-2020-59567864-APN-SGAI#TFN**, caratulado “ **VILLALBA PABLO MARTÍN** s/ recurso de apelación”.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que con fecha 8 de septiembre de 2020 Pablo Martín Villalba interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 610/2020 (DV JRCU) del 18 de agosto de 2020, dictada por el Jefe (int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Río Cuarto de la AFIP-DGI, mediante la cual se sanciona al contribuyente con una multa de $ 32.371,28 equivalente al mínimo legal previsto por el art. 45 y se reduce a un tercio para los períodos fiscales auditados (impuesto a las ganancias períodos fiscales 2013, 2014 y 2016), por aplicación del art. 49 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Relata que el organismo fiscal le instruyó sumario consignando que habría presentado declaraciones juradas inexactas correspondientes al Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2013, 2014 y 2016 y que en la resolución recurrida se le imputó: “ *1) que no declaró la totalidad de los bientes, 2) que registró pasivos sin el fehaciente respaldo documental y 3) que las acreditaciones bancarias resultaron superiores a los ingresos declarados provenientes de su actividad comercial.* ” y *”Que con fecha 30/10 y 5/11/2019 presenta Declaración Jurada Rectificativa por el citado impuesto y período, las que ponen de manifiesto una diferencia a favor del Fisco Nacional de $194.227,70. “Que dicho proceder no se ajusta a las disposiciones de la ley que rige la materia, por lo que esta Administración General, lo califica como una conducta de carácter culposo por la naturaleza propia del hecho”*...Señala que ello derivó en la sanción que motiva el presente recurso.

Manifiesta que para poder ser sancionado por el ilícito que prevé el art. 45 de la ley 11.683, deben acreditarse los hechos materiales allí descriptos aspecto objetivo y aspecto subjetivo, es decir la culpa, y ésta, sostiene, no se encuentra debidamente probada, por no existir en su conducta ninguna voluntad que pueda ser reprochable, por lo que afirma, que se trataría de un “error excusable”. Cita doctrina y jurisprudencia que avalan sus dichos. En consecuencia, destaca la plena vigencia de la garantía constitucional de la presunción de inocencia y atento a no haberse acreditado el elemento subjetivo “dolo”, la imputación no puede prosperar y por consiguiente la resolución atacada merece ser revocada. Ofrece prueba

documental e instrumental y formula reserva caso federal.

II.- Que en IF-2020-83819874-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado que le fuera conferido. En cuanto a los agravios del recurrente respecto de la multa aplicada, señala que el aspecto objetivo quedó acreditado mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas, en donde surge una diferencia a favor del Fisco Nacional. Mientras que, el elemento subjetivo se encuentra configurado en el momento mismo en que el contribuyente debió exteriorizar en forma correcta y completa su verdadera capacidad contributiva, quedando en su poder sumas de dinero, que en virtud de la verificación del hecho imponible, corresponden al sujeto activo de la obligación tributaria; no existiendo en la presentes actuaciones prueba alguna que permita exonerarlo de la responsabilidad sobre la inconsistencia señalada o elementos que hagan no reputar a la conducta al menos culposa. Es decir que se encuentra configurada la figura establecida en el artículo 45 de la ley 11.683. Concluye afirmando que los argumentos vertidos por la actora carecen de entidad suficiente como para desacreditar el correcto accionar del organismo fiscal, razón por la cual solicita se confirme en todas sus partes la resolución recurrida, con costas.

III.- Que por PV-2021-94906952-APN-VOCIX#TFN se requiere a las partes que informen a este Tribunal, si las obligaciones objeto del presente recurso se encuentran canceladas y en caso afirmativo, si le corresponden al recurrente los beneficios de la ley 27.541.

Es por ello que mediante IF-2022-28433271-APN-DTD#JGM la representación fiscal manifiesta que la Oficina de Recaudación Sede Río Cuarto informa que las obligaciones que dieron origen a la multa recurrida: Ganancias PF 2013/2014 y 2016, se encuentran regularizadas en el Plan Mis Facilidades N° 0561164 consolidado por el contribuyente el 06/01/2021 “Ley 27.562 Reformulación de planes condicionales (art.43 RG 4816), el cual, menciona, se encuentra vigente.

En atención a ello, se intimó a la recurrente a efectos de aclare si la obligación sustancial que dio origen a la multa discutida en autos ha sido incluida en un plan de facilidades de pago, tal como lo informa el ente fiscal o ha sido cancelada en su totalidad, contestando dicha parte en IF-2020-89936457-APN-DTD#JGM y en IF-2020-89936505-APN-DTD#JGM que ha sido regularizada en un plan de facilidades de pago, conforme a la RG 4667/20.

Posteriormente en IF-2023-105175598-APN-DTD#JGM y ante un nuevo requerimiento, el Fisco Nacional informa que el plan mencionado ha caducado con fecha 18/09/2022 y la deuda resulta impaga. De dicha presentación se da traslado al recurrente, el que no es contestado pese a estar debidamente notificado.

Finalmente, ante el silencio del recurrente, se intima nuevamente a las partes para que informen a este Tribunal si se ha dado cumplimiento con la obligación sustancial que diera origen a la multa apelada en autos, relativa al impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2013, 2014 y 2016, en caso afirmativo indique el Fisco Nacional si le corresponden los beneficios de la ley 27.743 (art.7°) y se manifieste respecto de las causales de exclusión previstas en el art.4° de la citada norma. Asi es que por medio de IF- 2024-96801808-APN-DTD#JGM la representación fiscal afirma que el caso de autos no se encuentra alcanzado por los beneficios establecidos en la ley de marras, debido a que la obligación discutida en autos no se encuentra cancelada (acompaña archivo con detalle de los planes del Sistema Mis Facilidades).

IV.- Que a través de la PV-2026-22487657-APN-VOCIX#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "C" y por medio del IF-2026-30748748-APN-VOCIX#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

V.- Que ello así, corresponde analizar la procedencia de la multa aplicada con sustento en el artículo 45 y 49 la ley N' 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Que el artículo 45 de la citada ley en su parte pertinente dispone que: "el que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento *(50%)* y el ciento por ciento (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...",

es decir que se requiere de la concurrencia de dos elementos para su configuración: a) la omisión de pago del impuesto, b) mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la inexactitud de las mismas.

Que, en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297 "Parafina del Plata S.A."02/09/1968).

Que en el presente caso ha quedado acreditada la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa, toda vez que la omisión derivada de la inexactitud de la declaración jurada presentada originalmente se consuma al presentarse la misma, siendo éste y no otro el aspecto temporal que fija el artículo 45 de la ley, al aludir al que "...omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas...".

Que de acuerdo a lo informado por la fiscalización y según consta en informe final de inspección OI N°1662174 (fs.10 de las actuaciones administrativas punto 4) Cp. Rev. Inspec. fs.1 a 25) en el Impuesto a las Ganancias, ejercicios 2013, 2014 y 2016 se ajustaron los ingresos originalmente declarados de acuerdo a los detectados no declarados y pasivo no respaldado resultante del cotejo de las DDJJ de Ganancias y Bienes Personales y datos base AFIP, con lo cual el contribuyente procede a rectificar las mismas voluntariamente, receptando el ajuste proyectado por la inspección. Por ello no puede luego desconocer tal accionar conformando de esta forma el ajuste fiscal propuesto y configurándose así el aspecto objetivo de la sanción recurrida.

Que, si bien la recurrente invoca en su favor la falta del elemento subjetivo, sosteniendo, que en ningún momento tuvo intención de defraudar al organismo fiscal, lo cierto es, que a pesar de que la rectificación de las declaraciones juradas fue en forma voluntaria, su accionar no ha tenido el carácter de espontáneo, puesto que la misma fue realizada en ocasión de la verificación iniciada por el Fisco Nacional. Que conforme lo ha sostenido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en numerosas oportunidades "si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, es de carácter prevalentemente objetivo -por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada-, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas" (CNACF, Sala IV, "Club Atlético Rosario Central" del 23/05/2006). En este sentido se pronunció la CSJN, señalando que, si bien se ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad rige en el campo del derecho represivo tributario, "...el apelante ni siquiera ha alegado tal como lo exige la doctrina reseñada que, a pesar de haber actuado con la debida inteligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta" (CSJN "Wortman, Jorge Alberto y otros" del 08/06/1999).

Que finalmente cabe destacar que no se advierte en autos la configuración de un error excusable, es decir, la existencia de una causal exculpatoria válida que permita al contribuyente eximirse de la responsabilidad endilgada. Por lo que queda configurado el elemento subjetivo de la sanción al requerir la existencia de un accionar culposo y habiendo obrado la recurrente de manera negligente.

Por los motivos enunciados corresponde confirmar la multa aplicada. Las costas se imponen a la vencida.

VI.- Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos por el patrocinio letrado en la suma de $98.112 (Pesos noventa y ocho mil ciento doce) equivalente a 1 UMA - Unidad de Medida Arancelaria - y por la representación procesal, la suma de $37.283 (Pesos treinta y siete mil doscientos ochenta y tres) equivalente a 0,38 UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tal fin el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19,20,21,29 y 51 de la Ley N°27.423, la Res.1352/26 SGA (09/06/2026) y el Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

La Dra. Marmillon dijo:

I.- Que adhiero al relato de los hechos efectuada en el voto precedente.

Según surge de la resolución 610/2020, se aplica a la recurrente una multa por omisión de impuesto, en los términos del art. 45 de la ley 11683 (t.o vigente al momento de la configuración de conducta considerada punible).

Dicho artículo prevé que *"Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del art. 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitiere: a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas"*.

II.- Teniendo en consideración que las infracciones tributarias detentan indiscutible naturaleza penal, debe analizarse si en el caso se han configurado los elementos del tipo penal imputado y proceder culposo.

Se le imputa al contribuyente haber confeccionado las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los ejercicios fiscales 2013,2014 y 2016 sin declarar la totalidad de los bienes, registrando pasivos sin fehaciente respaldo documental y consignando acreditaciones bancarias superiores a los ingresos declarados, provenientes de su actividad comercial. El 30/10/2019 se presentan rectificativas receptando la pretensión fiscal y generando en consecuencia una diferencia a favor de dicha parte de $194.227,70.

Que el artículo 13 de la ley 11.683 establece: "La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determina la Administración Federal de Ingresos Públicos, hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo o errores materiales cometidos en la declaración misma. El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida haga desaparecer dicha responsabilidad".

Ello así, cabe considerar que ha quedado acreditada en autos la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa, debiendo examinarse entonces la existencia del elemento subjetivo. En tal sentido, nuestro Tribunal Cimero ha expresado que… *"si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema penal vigente"* ("Wortman, Jorge y otros", 8-6-1993).

Ahora bien, el referido artículo 45 solo contempla como eximente de responsabilidad la existencia de error excusable, admitido por nuestro Máximo Tribunal en el fallo recaído en la causa: "Astra Capsa". En él, luego de reiterarse el criterio de la personalidad de la pena en el campo represivo tributario, se sostuvo: *"Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313; 320:2271). Al respecto, cabe señalar que el Tribunal ha admitido el error excusable como eximente de responsabilidad, cuando él resulta de los extremos fácticos del caso, cuya valoración corresponde a los jueces de la causa"* (Fallos: 292:195; "García Navarro, José Ramón", 10/12/1996; Fallos: 327/5345). Además se ha admitido cuando media una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes que coloquen al contribuyente en una situación de confusión que lo lleve a incurrir en tal infracción (conf. CNACAF Sala IV, Ecohabitat S.A., 07/05/2009), o ante una situación de caso fortuito o fuerza mayor.

III.- Cabe destacar que el recurrente no ha aportado probanza alguna tendiente a evidenciar un obrar diligente al liquidar el tributo en cuestión, limitándose a discrepar con la postura esgrimida por el organismo recaudador, ni ha aportado probanza alguna tendiente a acreditar la existencia de error excusable. Ello así, corresponde confirmar la sanción impuesta

en la resolución 610/2020, con costas.

IV.- Por la forma en que se resuelve, procede regular los honorarios profesionales al Fisco Nacional aplicando las pautas emergentes de la ley 27.423 y sus modificaciones.

Así, se regula la suma de $13.075 (pesos trece mil setenta y cinco) equivalente a 0,13 UMA los honorarios de la Dra. Ana Cecilia Di Stefano por su actuación como co-apoderada, en la suma de $32.704 (pesos treinta y dos mil setecientos cuatro) equivalente a 0,33 UMA los honorarios del Dr. Oscar Yulán por su labor como co-patrocinante y en la suma de $45.779 (pesos cuarenta y cinco mil setecientos setenta y nueve) equivalente a 0,46 UMA los honorarios de las Dras. Anouk Iardelevsky y Paula Daniela Cervantes, a cada una de ellas, por sus tareas en el doble carácter de co-apoderadas y co-patrocinantes del Fisco Nacional, teniendo en consideración la labor profesional desarrollada, el resultado de la causa, la etapa procesal cumplida y demás pautas de la ley 27.423, Resolución SGA N° 1352/26 (09/06/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Dichos emolumentos se encuentran a cargo de la recurrente y no incluyen el impuesto al valor agregado.

El Dr. Luis dijo:

1) Que adhiero a los considerandos I a III (ambos inclusive) del voto de la Dra. Marmillon.

2) Que respecto de la regulación de honorarios de los profesionales del fisco nacional, corresponde efectuarla aplicando la ley 27.423 (BO 22/12/2017). Dicha norma, en su art. 21, fijó una escala de porcentuales cuya aplicación necesariamente debe guardar correlato con las pautas valorativas de su art. 16. En este sentido, si la mera aplicación del porcentaje máximo (33%) sobre el primer tramo de la escala (hasta 15 UMA) conduce a una regulación indigna la labor profesional, es deber del juzgador apartarse de tal aplicación y regular un importe que reconozca adecuadamente dicha labor; más aún cuando quedó claramente evidenciada la intención del legislador de finales de2017 –que comparto- de revalorizar la tarea de los profesionales mediante una mejora en su retribución.

Por ello, y sin perjuicio del escaso monto del litigio, considero ajustado a dichas pautas valorativas y al espíritu que tuvo en miras el legislador de la ley 27.423, regular en conjunto la suma de 3 UMA, hoy equivalente a $294.336 (pesos doscientos noventa y cuatro mil trescientos treinta y seis) por la representación y patrocinio del organismo recaudador.

Que en virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1°) Confirmar la sanción impuesta en la Resolución 610/2020, con costas.

2°) Regular en la suma de $13.075 (pesos trece mil setenta y cinco) equivalente a 0,13 UMA los honorarios de la Dra. Ana Cecilia Di Stefano por su actuación como co-apoderada, en la suma de $32.704 (pesos treinta y dos mil setecientos cuatro) equivalente a 0,33 UMA los honorarios del Dr. Oscar Yulán por su labor como co-patrocinante y en la suma de $45.779 (pesos cuarenta y cinco mil setecientos setenta y nueve) equivalente a 0,46 UMA los honorarios de las Dras. Anouk Iardelevsky y Paula Daniela Cervantes, a cada una de ellas, por sus tareas en el doble carácter de co-apoderadas y co-patrocinantes del Fisco Nacional, teniendo en consideración la labor profesional desarrollada, el resultado de la causa, la etapa procesal cumplida y demás pautas de la ley 27.423, Resolución SGA N° 1352/26 (09/06/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Dichos emolumentos se encuentran a cargo de la recurrente y no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.19 13:40:22 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.22 16:49:33 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.23 12:03:56 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal Subrogante
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.23 12:03:57 -03:00