República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-62787567-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 25 de Junio de 2026

Referencia: SENTENCIA EX-2026-21231295- -APN-SGAI#TFN “COLLIARD MARISA LOURDES s/recurso de apelación”.

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2026-21231295- -APN-SGAI#TFN caratulado “COLLIARD MARISA LOURDES s/recurso de apelación”.

El Dr. Martin dijo:

I.- Que mediante IF-2026-21231187-APN-DTD#JGM la Sra. Marisa Lourdes Colliard interpone recurso de apelación contra la resolución Nº 159/2026 de fecha 6 de febrero de 2026 dictada por el Jefe (Int.) de la División Jurídica de la Dirección Regional Paraná de la Dirección General Impositiva de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero, en la que se aplicó una multa en el Impuesto al Valor Agregado por los meses octubre y noviembre del año 2024 equivalente al 200% del tributo evadido, en los términos del artículo 45 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.).

Manifiesta que desde el año 2013 trabaja en gastronomía con dos locales pequeños en la ciudad de Colón y reviste la condición de responsable inscripta en el Impuesto al Valor Agregado, declarando como actividad económica "Servicios de expendio de comidas y bebidas en establecimientos con servicio de mesa y/o en mostrador N.C.P.. Expresa que el negocio está situado en una zona turística y tiene una gran rotación de personal que conduce a tener una dificultad para capacitarlo - para que además presten un buen servicio- y facturen adecuadamente todas las operaciones en el fragor de la actividad.

Señala que durante la inspección se observaron inconsistencias impositivas en el periodo comprendido entre 01/2023 y 10/2024, ya que los ingresos declarados no cubrían la suma de las compras y gastos. Por dicho motivo, en los términos de la ley 27.653 blanqueó USD 30.000, quedando el cargo original limitado

a los meses de octubre y noviembre del año 2024. El ajuste que surgió fue conformado mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas y abonado a través del plan de facilidades de pago Nº U626412 de fecha 29/05/2025 compuesto por 48 cuotas. En efecto, solicita que se evalúen los atenuantes a la hora de merituar la multa que le pudiera corresponder y se considere su conducta como un error excusable.

Explica que el ente fiscal le aplicó la figura de la reincidencia en virtud de una sanción aplicada en el año 2022, la cual no fue analizada ni acreditada. En este sentido sostiene que la aplicación del agravamiento exige un fundamento independiente, concreto y prueba de la firmeza de la multa anterior, no la simple mención como ocurre en la resolución apelada.

Por los argumentos que desarrolla y la jurisprudencia citada, peticiona que oportunamente se dicte la nulidad de la resolución apelada invocando que la misma resulta arbitraria, infundada en derecho y violatoria de los principios de legalidad, razonabilidad y proporcionalidad en materia sancionatoria. Ofrece únicamente como prueba documental las declaraciones juradas rectificativas las que fueron acompañadas en los RE-2026-21260833-APN-DTD#JGM y RE-2026-21260642-APN-DTD#JGM. Formula reserva del caso federal.

II.- Que en el IF-2026-46113394-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido en autos.

Respecto de la nulidad manifestada rechaza que su accionar en la etapa previa al dictado de la resolución recurrida fuera arbitrario o discrecional, sin haberse vulnerado en modo alguno el derecho a defensa, encuadrando el procedimiento seguido en lo reglado por la ley 11.683 (t.v.), cumpliendo por lo tanto con cada uno de los pasos o fases que integran el mismo.

Señala que la contribuyente sólo regularizó su situación una vez que los inspectores habían detectado las irregularidades. Ninguna constancia del expediente permite inferir que la recurrente tuviera la intención de rectificar sus declaraciones por iniciativa propia, por el contrario, fue la Orden de Intervención la que dio origen al proceso de verificación y posterior corrección.

Resalta que las infracciones materiales que describe la ley de rito, en su artículo 45, son de comisión instantánea, quedando configuradas al verificarse la falta de ingreso del tributo debido al Fisco en oportunidad de su vencimiento. Por lo tanto, aun cuando eventualmente pudiera comprobarse un ingreso tardío del gravamen, éste no tendría la virtualidad de purgar el ilícito ya el ente fiscal no contó en tiempo y forma oportuno —aun estando en su derecho— con el monto posteriormente ajustado; sin perjuicio de lo cual esa conducta posterior puede ser valorada como atenuante en los términos del artículo 49 de la misma ley, beneficio que en el sublite no resulta aplicable por la reincidencia comprobada de la aquí apelante.

Expone que la causal de eximición de sanción por error excusable no se comprueba en el caso de autos, atento que no se ha verificado que por su complejidad, oscuridad o novedad, la norma admitiera diversas interpretaciones posibles que hubieran colocado a la responsable en la imposibilidad de, aún actuando con la debida diligencia, comprender el verdadero significado del precepto legal contenido en aquella; advirtiendo que se verifica en todos sus aspectos la configuración de la infracción.

Agrega que la actora cuenta con antecedentes firmes en infracciones materiales originados en el sumario N° SM7/485/224/2022, en el que se impuso a la Sra. Colliard una multa con fecha 7/11/2022 por infracción al artículo 45 de la ley 11.683. En este orden de ideas, señala que la ley 27.430, al reformar el artículo 49 de la ley 11.683, eliminó expresamente todo margen de graduación en este supuesto por lo que comprobada la reincidencia, la sanción debe fijarse en el porcentaje máximo allí previsto.

Finalmente, acompaña antecedentes administrativos y pide que por los argumentos expuestos y la jurisprudencia citada se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto, con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que por la PV-2026-48782157-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y por el IF-2026-62341693-APN-VOCXII#TFN se disponen los mismos para el dictado de la sentencia.

IV.- Que a continuación se debe establecer si resulta procedente la aplicación de la sanción.

Que el artículo 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) 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 del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, ... 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, no resulta ocioso advertir que la previsión legal contenida en el artículo 13 de la Ley Nº 11.683 señala que "la declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine 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 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."

Que en el caso, no se discute que el contribuyente conformó el ajuste fiscal y presentó las declaraciones juradas rectificativas (elemento objetivo) ya que son hechos reconocidos por las partes, quedando de este modo comprometida su responsabilidad por la inexactitud de sus declaraciones, en la medida en que la conformidad otorgada implica reconocer que las declaraciones juradas primitivas no se corresponden con la realidad impositiva (Cámara Contencioso Administrativo Federal Sala III, Expte. N°. 36595/2012 “Parras y Gamero Juan (TF 34197-I) C/DGI”, del 13/02/2013; N° 28216/2013, “Transportes Trans Sur SRL (TF 27198-I) c/ DGI”, del 29/11/2013 y N° 65666/2015, “Perales Aguiar SA TF 39601-I c/ DGI”, del 8/11/2016.

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 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.

En otro orden, es necesario destacar que la actora aceptó el criterio fiscal, mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas del Impuesto al Valor Agregado, y en definitiva no aportó prueba conducente que pueda ser analizada con el sentido defensivo y que le permitiera eximirse de responsabilidad por sus acciones.

V.- Que respecto a la graduación de la multa (dos veces el impuesto evadido) en base a los antecedentes firmes por una infracción sancionada con fecha 07/11/2022 S.M.N° SM7/485/224/2022 , corresponde hacer algunas observaciones:

Que dicho antecedente ha sido el argumento utilizado por el Juez administrativo en la evaluación y graduación de la multa y así justificar su fijación en dos tantos del impuesto omitido.

Que, considero que la figura de la reincidencia es el fruto de las conductas infraccionales que se repiten y que hacen a la historia sancionatoria del contribuyente durante su vida fiscal y que se exteriorizan con un seguimiento por parte de la Administración Tributaria –mediante registro formal o no- . Esos comportamientos se integran y conforman un ADN del contribuyente y se utilizan (de manera positiva o negativa) para graduar, incluida la reducción,sanciones frente a nuevos comportamientos. Así como la falta de recurrencia en comportamientos contrarios a la ley, benefician a determinados sujetos, al mismo tiempo la reiteración de conductas antijurídicas, empeoran o desmejoran su situación frente al Fisco. Todos esos antecedentes conformando o integrando un registro les han servido y sirven al Organismo Fiscal como herramienta para regular la aplicación de sanciones.

Que el artículo 50 de la ley 11.683 (t.o. vigente) estableció que: "Se entenderá que existe reincidencia, cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley **cometiera**, con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza. La condena no se tendrá en cuenta a los fines de la reincidencia cuando hubieran transcurrido cinco (5) años desde que ella se **impuso**". (el resaltado me pertenece). Como se puede apreciar el legislador distingue precisamente entre la comisión de la nueva sanción sin ningún otro condicionante y la imputación de la anterior con acto firme que la convalide, siendo este el momento

disparador de los 5 años.

Que en el caso bajo análisis, es el Juez Administrativo quien toma este precedente como elemento de valoración para graduar la sanción. En consecuencia, se dan en autos los presupuestos requeridos por la norma para que la reincidencia resulte operativa, en razón de que la primera infracción (antecedente) como la segunda infracción –ahora cuestionada- presentan similar naturaleza -tipificada por el artículo 45 en la instancia administrativa y confirmada en este ámbito- sin que haya transcurrido el tiempo límite fijado por la norma. Concretamente el antecedente tiene fecha 07/11/2022 y la infracción que se está juzgando corresponde a los períodos fiscales octubre y noviembre del año 2024. En consecuencia, y bajo el amparo del segundo párrafo del artículo a continuación del artículo 50 de la ley de rito, el contribuyente cometió una nueva infracción no habiendo transcurrido los cinco (5) años que establece la norma para su beneficio.

Finalmente, acerca del agravio vinculado a la firmeza del sumario N° S.M.N° SM7/485/224/2022, cabe destacar que la actora no demostró mediante prueba fehaciente, ni manifestó en su escrito recursivo que el mismo haya sido apelado, por lo que corresponde no hacer lugar a dicho argumento.

Que por lo tanto, en virtud de las circunstancias expuestas, corresponde confirmar la multa apelada, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada en el voto del Vocal Instructor

La Dra. O`Donnell dijo:

Adhiero a la decisión propuesta por el Vocal Instructor al haberse configurado en el caso, tanto el elemento objetivo como el subjetivo, de la infracción prevista en el art. 45 de la ley 11.683, sin que la Sra. Colliard haya probado en contrario respecto de su culpabilidad en la presentación de las declaraciones juradas originales en la forma que se le imputa en la Resolución N° 159/26.

Por otro lado, no esgrime en su presentación ante este Tribunal razones de entidad para que se la exima con arreglo a la causal de error excusable, ni tampoco invoca ni prueba qué le habría impedido cumplir en forma oportuna y debida con sus obligaciones.

Por último, tampoco se advierte yerro en la graduación adoptada por el juez administrativo toda vez que la sanción previa que motivara la aplicación del agravante de la reincidencia prevista en el art. agregado a continuación del art. 50 de la misma ley se encuentra debidamente acreditada en las actuaciones administrativas. En efecto, de ellas surge el dictado de una Resolución sancionatoria por otra infracción el 4 de noviembre de 2022 y el pago de la misma el 18 de noviembre de 2022, de lo que se sigue que quedó firme y que fue consentida.

Con ello, toda vez que a la fecha de la comisión de las infracciones sancionadas en la Resolución recurrida no había transcurrido el plazo de 5 años al que se refiere el segundo párrafo de dicha norma, debe concluirse que se encuentra configurado el supuesto de reincidencia allí previsto.

Por ello, corresponde confirmar la Resolución N° 159/26, con costas.

Que del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1º) Confirmar la multa apelada, con costas.

2º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos por el patrocinio letrado en la suma de $ 704.248 (Pesos setecientos cuatro mil doscientos cuarenta y ocho), equivalente a 12,35 (doce con 35/100) UMA- Unidad de Medida Arancelaria-, y por la representación procesal, la suma de $ 281.699 (Pesos doscientos ochenta y un mil seiscientos noventa y nueve), equivalente a 4,94 (cuatro con 94/100) UMA nidad de Medida Arancelaria-, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29, y 51 de la ley 27.423, la Acordada N° 12/26 (09/06/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.25 12:36:17 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.25 13:23:05 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.25 14:04:23 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.25 14:04:24 -03:00