República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-45539162-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 6 de Mayo de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-127402452- -APN-SGAI#TFN;GARROTE MARTÍN ANDRÉS y acumulado

---

AUTOS Y VISTOS:

El **EX-2024-127402452- -APN-SGAI#TFN** caratulado **"GARROTE MARTÍN ANDRÉS s/ Recurso de Apelación"**; y su acumulado **EX-2024-127415128- -APN-SGAI#TFN.**

Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2024-127419731-APN-SGAI#TFN, y por RE-2024-127415051-APN-SGAI#TFN la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones N° 91/2024 (DV RRSF) y 92/2024 (DV RRSF) ambas de fecha 28 de octubre de 2024, dictadas por el Jefe Int. División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe Dirección General Impositiva Agencia de Recaudación y Control Aduanero.

La apelante impugna las mencionadas resoluciones mediante las cuales se determinó de oficio sus obligaciones frente al:

1) Impuesto a las Ganancias periodos fiscales 2020 y 2021 por $1.457.351,12., más intereses resarcitorios por $3.162.124,37 y multa por $1.457.351,12.- conforme art. 45 de la Ley 11.683.

2) Impuesto al Valor Agregado períodos fiscales 1/2020 a 12/2021, por $579.586,09, con más intereses resarcitorios por $1.538.519,59.- y se le aplica una multa por $579.586,09.- conforme art. 45 de la Ley 11.683.

Atento contener agravios análogos, éstos, se detallan en forma conjunta a continuación:

Que la actora solicita se haga lugar a los recursos de apelación y se revoquen los actos administrativos en crisis por los fundamentos que a continuación se exponen.

Manifiesta que el contribuyente es un sujeto dedicado a la venta mayorista y minorista de mercaderías lácteas y productos alimenticios.

Señala que en el 2022 se inicia una inspección que concluye con la estimación notificada por supuestas diferencias en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Ganancias basadas en diferencias en el patrimonio neto al inicio y cierre, omisión de ventas determinadas sobre base presuntiva por variaciones del índice de rentabilidad promedio de la actividad y defectos de la aplicación de procedimiento de ajuste por inflación.

Expresa que las ventas declaradas fueron las efectivamente realizadas dentro de un contexto complicado fruto de las limitaciones que existían para operar con normalidad debido a la pandemia de covid-19; y que cuestionar los procedimientos de ajuste por inflación y considerar que se trata de incrementos patrimoniales no justificados constituye un despropósito que debe ser revisado.

Sostiene que pretender cuestionar los márgenes de las ventas del contribuyente el cual resultó de aproximadamente 3,73% y solo por el hecho que el indice (interno de la AFIP) de rentabilidad promedio de la actividad fue del 8% sin aportar ninguna otra prueba, resulta violatorio de los mas elementales derechos.

Indica que la diferencia de impuestos que se determina se centra en 2020, en presunción de ventas omitidas sobre la base de los índices de rentabilidad promedio de la actividad. Explica que ese ajuste arrojó un importe de ventas omitidas y que del total de esas ventas se determinó el total de débito fiscal omitido y se prorrateó en todo el periodo en función de las ventas mensuales.

En el caso del periodo 2021 señala que las compras y gastos se consideraron menores a los del promedio de terceros y de la facturación electrónica recibida. Agrega que se observó que tampoco computó créditos fiscales provenientes de retenciones de ganancias, anticipos de ganancias y créditos y débitos bancarios.

En definitiva, sostiene que, se determinó un incremento patrimonial no justificado que representa: en IVA ventas omitidas y consecuentemente un débito fiscal y el crédito fiscal proveniente de las compras omitidas de declarar.

Para el 2021 se corrigió el Patrimonio Neto con las compras omitidas determinándose un incremento patrimonial no justificado. Se estableció una ganancia omitida con más de un 10% y se determinó adecuadamente el ajuste por inflación del periodo.

Asimismo, manifiesta que la Administración no ha querido ver los elementos existentes en la causa con los que cuenta y que no ha querido analizar con seriedad los aportados por el contribuyente al momento de la fiscalización y que sólo se centró en la supuesta veracidad de los índices promedio analizados, de los cuales dice desconocer su realidad y conformación.

Además señala que, las expresiones subjetivas de las resoluciones determinativas carecen de relevancia jurídica y no hacen más que confirmar su posición , mostrando la falta de argumentos jurídicos, contables y fiscales sólidos que permitan desvirtuar la realidad de los hechos.

Agrega que, lo aquí planteado se vincula con la posibilidad del contribuyente de aplicar la realidad económica la cual le permite concluir que las operatorias realizadas y declaradas se encuentran al margen de las exigencias hoy pretendidas por el organismo recaudador.

Con respecto a la materia infraccional, manifiesta la inexistencia de elementos que demuestren un proceder malicioso tendiente a generar un menoscabo en la recaudación fiscal, y que, no le corresponde sanción alguna.

En subsidio plantea el error excusable. Ofrece prueba informativa y pericial.

Por lo expuesto precedentemente, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal, solicita se haga lugar al recurso en todas sus partes y se revoquen las resoluciones recurridas, con costas.

II.- Que mediante IF-2025-18782516-APN-DTD#JGM, y por IF-2025-21458681-APN-DTD#JGM contesta los traslados la representación fiscal y niega todos los hechos esgrimidos por la parte actora.

Asimismo manifiesta que la aplicación del margen de rentabilidad neta sobre ventas es un mecanismo previsto por el artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), y que el índice utilizado para el caso no es arbitrario, sino que a contrario de lo que manifiesta la actora, ha sido obtenido de lo declarado por contribuyentes inscriptos en la misma Agencia, que desarrollan idéntica actividad y para el mismo período fiscal.

Señala que nada dice la actora de que se detectaron inconsistencias entre el Patrimonio Neto declarado al inicio del periodo fiscal 2020 respecto del Patrimonio Neto al cierre declarado en el periodo fiscal 2019, siendo que ambos deberían ser iguales.

Agrega que respecto del período fiscal 2021, se rearma el Patrimonio Neto inicio, se agregan activos y deudas, para arribar al Patrimonio Neto al cierre. Asimismo, se incorporan compras omitidas, y se determina un incremento patrimonial no justificado en los términos del art. 18 inc. f) de la ley de rito.

Sostiene que en el marco de la pandemia la venta de alimentos no ha sido un rubro afectado como si lo ha sido otro.

Indica que la actora ha podido ejercer ampliamente su derecho de defensa, y que, la agencia de recaudación ha respetado el principio de legalidad y el debido proceso.

Expresa que la contribuyente no aportó pruebas suficientes que permita conmover la pretensión fiscal.

Respecto a los intereses resarcitorios, manifiesta que la actora en su recurso no ha efectuado agravio alguno, por lo que corresponde entender que los mismos han sido consentidos.

Añade que la imposición de las multas ha sido en los términos del art. 45 de la Ley 11.683. Además, respecto al planteo de “Error excusable”, indica que no se ha verificado que por su complejidad, oscuridad o novedad la norma aplicable admitiera diversas interpretaciones posibles que hubieran colocado al responsable en la imposibilidad de, aún cuando con la debida diligencia, comprender el verdadero significado del precepto legal.

Formula oposición a la prueba. Acompaña antecedentes administrativos. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

Solicita por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de la recurrente y que se confirmen los actos apelados, con costas.

III.- Que por INLEG-2025-53346624-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve acumular el expediente EX-2024-127415128-APN-SGAI#TFN al que lleva el N° EX-2024-127402452- -APN-SGAI#TFN que tramita ante la Vocalía de la 5º Nominación Sala “B”.

Que por PV-2025-69099048-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve correr traslado a la parte actora de la oposición del Fisco Nacional a las pruebas ofrecidas por la recurrente. Que por RE-2025-71043731-APN-

DTD#JGM la recurrente contesta traslado y solicita se desestime la oposición formulada por el fisco.

Que por PV-2025-92350394-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve abrir la causa a prueba , hizo lugar a la prueba informativa ofrecida por la actora y a la pericial contable.

Que por PV-2025-108057199-APN-VOCV#TFN seagraga la contestación del oficio diligenciado a Jefatura de Gabinete de Ministros, y en IF-2025-115292200-APN-DTD#JGM luce la contestación del oficio dirigido a ARCA.

Que por PV-2025-130967527-APN-VOCV#TFN el Tribunal resuelve ampliar el período probatorio en los términos del art. agregado a continuación del 173 de la Ley 11.683; en IF-2026-11829688-APN-DTD_JGM se agrega la contestación del Oficio dirigido a la Contadora Anabela FAVANT y se agrega la documentación acompañada .

Mediante IF-2026-22793982-APN-DTD#JGM los peritos presentan el informe pericial.

IV.- Que en atención al estado de la causa,se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la sala “B”, la que los pone para alegar, producidos los alegatos de las partes mediante IF-2026-42645002-APN-VOCV#TFN se llaman autos para sentencia.

V.- Surge de las actuaciones administrativas que se trata de un contribuyente individual cuya actividad principal es la venta ambulante de productos lácteos (distribuidor de la empresa Milkaut), que realiza con vehículos propios, no contando con local comercial. Sus clientes son tanto consumidores finales como empresas y organismos públicos.

Se constató que al inicio de la inspección se encontraban presentadas las declaraciones juradas Impuesto a las Ganancias periodos fiscales 2020 y 2021 e Impuesto al Valor Agregado periodos fiscales 01/2020 a 12/2021 pero no había efectuado percepciones del Impuesto al Valor Agregado con lo cual no existían declaraciones juradas Sicore de este tributo.

La fiscalización abarcaba inicialmente Sicore – Impuesto al Valor Agregado periodos 01/2021 a 08/2022, pero posteriormente, durante el transcurso de la verificación y conforme los ajustes determiandos, debió ampliarse al Impuesto a las Ganancias periodos fiscales 2020 y 2021 y al Impuesto al Valor Agregado periodos fiscales 01/2020 a 12/2021. Dicha ampliación fue comunicada al contribuyente.

Atento haberse detectado la emisión de un gran número de facturas a sujetos a cuyas actividades declaradas no guardarían relación con los productos comercializados por el inspeccionado (Zorrchac SRL, Femme SRL y Ojeda Norma) y la emisión de un gran número de facturas tipo B sin identificación de clientes (a consumidor final), se formuló requerimiento inicial al rubrado a efectos de analizar estas operaciones.

Conforme las actuaciones el contribuyente informó con referencia a las operaciones con estos sujetos que: el traslado de la mercadería se efectuó con la factura correspondiente y la entrega se realizó en el domicilio del comprador, contra el pago en efectivo, y con respecto a las operaciones a consumidores finales informó que se cobraron en efectivo y que el mecanismo de entrega fue puerta a puerta.

Se efectuaron consultas a los distintos sistemas disponibles y se citó a Norma Ojeda a efectos de conocer los detalles de las operaciones celebradas con el fiscalizado.

Se verificaron débitos y créditos fiscales que surgen de los Libros IVA Ventas y Compras con los consignados en las declaraciones juradas, surgiendo que en algunos periodos el débito fiscal informado en las declaraciones juradas era superior al que surge de los libros, corroborándose que el débito fiscal declarado se corresponde con el que surge de los comprobantes emitidos (facturación electrónica).

Se cotejaron los ingresos consignados en las declaraciones juradas de Impuesto a las Ganancias con los declarados en el Impuesto al Valor Agregado, constatándose que a los fines del Impuesto a las Ganancias se consignaron mayores ingresos. Además se compararon los ingresos declarados en el Impuesto a las Ganancias con las acreditaciones bancarias y con las ventas informadas por terceros, resultando en ambos casos que los ingresos declarados eran ampliamente superiores.

Se efectuó consulta a Usuarios E-apoc no surgiendo proveedores incluidos en la base apoc.

Se consultó a Milkaut por la zona de distribución asignada a Martín Garrote, informándose que era la zona norte de la ciudad de Santa Fe y la ciudad de Santo Tomé. Agrega que en principio los distribuidores deben respetar la zona asignada y que en caso de que se perfeccionen ventas en otra zona solo intervienen ante el reclamo del distribuidor perjudicado. Agregando que no recibieron reclamo alguno.

Se requirió a Zorrchac SRL que informe el destino dado a los productos adquiridos a Martín Garrote, informando que era la elaboración de viandas y parte para uso del personal. Los actuantes se constituyeron en el domicilio donde funciona la firma en la localidad de Helvecia, constatando que en el lugar no existen evidencias de la realización de este tipo de actividad. Se pidió a Zorrchac SRL el listado de clientes por venta de viandas, los contratos celebrados y comprobantes emitidos. De la respuesta surgió, que las ventas se efectuaban a cuatro clientes, que no existían contratos, que las operaciones habían sido canceladas en efectivo.

De los comprobantes analizados a Zorrchac SRL, se observó que la facturación a esta firma en el periodo representaba el 29,20% del total de ingresos

En las actuaciones se indica que las operaciones con Zorrchac SRL no existieron y fueron realizadas con otros sujetos no categorizados.

Atento que las ventas informadas por terceros eran superiores a las declaradas por el contribuyente se efectuó cruce entre los libros IVA ventas del rubrado y las ventas informadas por terceros, verificándose que dentro de estas últimas aparecen informadas liquidaciones de compra emitidas por Zorrchac SRL a terceros habiéndose corroborado en los libros de esta firma que las mismas fueron emitidas a otros sujetos.

Como resultado de toda la tarea se determina un incremento patrimonial no justificado que de acuerdo a lo establecido en el art. 18 inciso f) representa, en el Impuesto a las Ganancias: ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados más un diez porciento en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles. En el Impuesto al Valor Agregado: montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

Por otra parte se constató que en el periodo no se había computado el segundo sexto del ajuste por inflación dinámico del periodo fiscal 2021 se computaron menos retiros por lo que se lo reformula y se incluye en la determinación correspondiente.

Como consecuencia del ajuste efectuado el margen de utilidad neta/ventas asciende a 9,07% y es superior al promedio de la actividad del 8%. En el Impuesto al Valor Agregado se computó el débito fiscal por el incremento

de las ventas y el crédito fiscal proveniente de las compras omitidas.

VI.- Que a los efectos de resolver la cuestión de fondo traída a decisión de este Tribunal cabe tener presente que, en principio, los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: "Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas", sentencia del 12/2/87, "Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario", sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re "Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento", sentencia del 27/4/98 y "Congelados Macchaiavello y Cía. S.A." del 26/4/2007, entre otros). En efecto "los jueces no están obligados a ponderar una por una y exhaustivamente todas las pruebas agregadas a la causa sino sólo aquellas que estimen conducentes para fundar sus conclusiones, ni tratar todos los temas expuestos, ni analizar todos los argumentos utilizados que a su juicio no sean decisivos (fallos 272:325)", citado por la CNACAF, Sala IV 19-02-97, Causa N° 2783, "Rúffolo Roque c/ DGI", TFN 13.174-I.

VII.- Que los agravios que se van a tratar en el presente acápite son sólo aquellas cuestiones que efectivamente dieron origen a los ajustes de Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Ganancias, apelados en estos autos.

Que en cuanto a aquellas referencias a las operaciones realizadas con Zorrchac SRL, por los ajustes realizados en operaciones inexistentes y realizadas con otros sujetos no categorizados, corresponde precisar que no dieron lugar a ajuste alguno en los actos aquí recurridos, sino a la determinación de Impuesto al Valor Agregado - Percepción SICORE, la que se encuentra apelada en el Expediente Nº "EX-2024-127419879- -APN#TFN" que tramita en la Vocalía 6ta Nominación de este Tribunal Fiscal.

En efecto, como surge de las resoluciones Nº 91/2024 y 92/2024 los ajustes resultan de, compras y gastos no identificados, compras y gastos informados por terceros y los que surgen de la facturación electrónica recibida superiores a los declarados por el contribuyente por un monto cercano mayor, además el contribuyente no declaró créditos y el margen de utilidad neta/ventas que surge de lo declarado por el rubrado (3,73%) era inferior al promedio declarado por contribuyentes con idéntica actividad que pertenecen a la misma Agencia (8%) y no se había computado el correspondiente ajuste por inflación. Tampoco computó los créditos provenientes de retenciones ganancias, anticipos ganancias y créditos y débitos bancarios, incremento patrimonial no justificado, no se computó el segundo sexto del ajuste por inflación y que en el ajuste por inflación dinámico del periodo fiscal 2021 se computaron menos retiros, en el Impuesto al Valor Agregado se computó débito fiscal por el incremento de las ventas y el crédito fiscal proveniente de las compras omitidas.

VIII.- Que, entrando en el análisis de la cuestión, y en razón de los agravios que desarrolla la recurrente respecto del método presuntivo seguido por el Fisco Nacional, conviene comenzar por destacar que este Tribunal tiene dicho que *"los métodos presuntivos para la determinación de tributos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la Administración para que pueda cumplir sus objetivos en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias, o documentación que no resulte fehaciente...deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible"* (cfr. entre otros, Armotec SACIFIC, TFN, Sala B, 10/02/1999, "Victorio Américo Gualtieri S.A.", 08/05/2007).

Que, sabido es que en materia de determinaciones de oficio, la ley fija un orden de prelación cronológico: sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible (ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes) se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación. En otros términos, la Administración Fiscal debe primero agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o "sobre

base cierta") y, sólo en los supuestos más arriba indicados, recurrir a aquel modo excepcional de determinación. Ciertamente la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración, pero jamás se pueden erigir en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto (ver entre otros: "Dadea, Marta Elisa" - T.F.N. - Sala "B" – 22/12/83, "Antonio Gonzalez y Otros Mansión Almar" - T.F.N. - Sala "D" – 16/8/89, "Beraja, Alberto David y Dwek, José Roberto" - T.F.N. - Sala "A" – 25/2/98).

Que, no resultan acertadas las consideraciones que efectúa la actora en este sentido. En efecto, no basta con la estimación realizada por la misma, respecto de que la fiscalización no consideró, o lo hizo de forma irregular, la contabilidad oficial del contribuyente para fundamentar la presunción legal, a poco que se advierta que verificada por el Fisco Nacional que fue una situación fáctica (diferencias patrimoniales no justificadas), procedió a determinar la materia imponible en forma presunta conforme las previsiones de la norma legal pertinente, resultando por ello adecuado el método utilizado. En el caso las determinaciones de oficio practicadas por el organismo fiscal se fundan en las presunciones establecidas por el artículo 18 inciso f) (incremento patrimonial no justificado), esto es, la consecuencia prevista por la ley ante una determinada situación fáctica.

Que, en la materia que se aborda, la inversión de la carga probatoria que recae, en definitiva, en cabeza del contribuyente, ha sido inveterada y pacíficamente reconocida por la jurisprudencia de las diversas Salas de este Tribunal y la Alzada (ver al respecto Ledesma, Amalia, TFN, Sala D, 18/07/2001, Inmobiliaria Quesada SRL, TFN, Sala A, 11/04/2000, Campisi, Benito, Sala B, 10/05/1999, Bur, Delia Matilde, CNACAF, Sala IV, 12/11/1996).

IX.- Que, en definitiva, la causa se refiere a una verdadera cuestión de hecho y prueba, correspondiendo a la recurrente, en ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arriba el juez administrativo debiendo aportar prueba concreta y fehaciente.

Que siendo así, en el presente contexto resulta aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", es decir, la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el artículo 377, C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

Que en este orden de ideas, respecto de los actos determinativos apelados debe tenerse presente que en oportunidad de sentenciar en la causa "Emerson Argentina S.A.I.C.", la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que "...las resoluciones emanadas de la DGI gozan de presunción de legitimidad- art. 12 de la ley 19549-. Por consiguiente, la carga de la prueba pesa sobre aquel que impugna, el que debe demostrar los errores que la descalifican; esta conclusión concuerda con lo sostenido por la Corte, en el sentido de que cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios..." (sent. del 30/9/74).

Que cabe destacar que si bien este Tribunal, en virtud de lo dispuesto por el articulo 164 de la Ley 11.683 tiene "amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes...", es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica "llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violacion del principio de igualdad procesal" -CNACAF, Sala 2°, "Tamileyfú SRL", sent. del 27/6/72-, debiendo las partes instar el procedimiento en la etapa probatoria, a fin de que el juzgador obtenga el grado mas elevado de certeza luego del analisis de la prueba producida.

Con respecto a la prueba informativa producida en autos, no surge información que difiera de lo aportado en las actuaciones administrativas. Por el contrario, del informe producido por ARCA se desprende que ha tomado en consideración los índices de actividad de contribuyentes que registran la misma actividad en la que el recurrente se encuentra inscripto, esto es Código CIIU 472111 “venta al por menor de productos lácteos”, y por los períodos 2020 y 2021, ajustados en autos, los que se corresponden con la pandemia alegada por el actor.

Asimismo, respecto de la prueba pericial, cabe destacar que nada aporta que logre modificar el criterio fiscal a la luz de los elementos recolectados en estos autos, habiéndose limitado la perito del actor a elaborar sus cálculos del impuesto a tenor de la posición del actor, pero sin lograr desvirtuar, por ejemplo, los índices de actividad utilizados por el Fisco Nacional y que fueran objeto de la prueba informativa antes señalada.

En consecuencia, corresponde confirmar el ajuste fiscal determinado en las resoluciones apeladas en estos actuados, con costas.

X.- No habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación en la proporción en que se determinan los impuestos omitidos en este acto. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

XI.- Que en el caso de autos se le aplicó al contribuyente sendas multas con sustento en el artículo 45 de la ley procedimental. En ese sentido, es sabido que dicho ilícito requiere para su configuración, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones: a) omisión de pago y b) falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos “Elen Valmi de Claret y Garello” del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa dijo: “...Surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador”. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: “...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 de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiere resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN -Morixe Hnos. SACI - 20/8/96). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación”.

Por su parte, el segundo artículo agregado mediante la ley 27.430 a continuación del artículo 50 de la ley de rito,

incorpora que se entenderá por “error excusable” cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. Y continúa, en orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades. En el caso de autos, nada de ello ha sido acreditado.

En tales condiciones, en el caso particular, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, y ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar las multas aplicadas.

Que en virtud de lo anteriormente expuesto corresponde confirmar las resoluciones apeladas en autos en todos sus términos. Con costas.

Por ello SE RESUELVE:

Confirmar las determinaciones de oficio apeladas en autos, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.05.06 15:56:12 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2026.05.06 17:04:05 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2026.05.06 18:49:36 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.05.06 18:50:34 -03:00